Die Stellung des Bilanzprüfers nach dem neuen Aktienrecht.

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung der Doktorwürde

einer

Hohen Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät

der Universität Rostock

vorgelegt von

Ernst Wilken

Referendar in Güstrow.

1934

Buchdruckerei Thiele, Gütersloh/Westf.

Die Stellung des Bilanzprüfers nach dem neuen Aktienrecht.

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung der Doktorwürde

einer

Hohen Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät

der Universität Rostock

vorgelegt von

Ernst Wilken

Referendar in Güstrow.

1934

Buchdruckerei Thiele, Gütersloh/Westf.

Referent: Professor Dr. Schultze-von Lasaulx, Rostock.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Abkürzungen.

AG.	=	Aktiengesellschaft,
AR.	=	Aufsichtsrat,
BA.	=	Bankarchiv,
BP.	=	Bilanzprüfer,
DAZ.	=	Deutsche Allgemeine Zeitung,
DIHT.	=	Deutscher Industrie- und Handelstag,
DJZ.	=	Deutsche Juristenzeitung,
DVO.	=	Durchführungsverordnung,
FGG.	=	Gesetz betr. die freiwillige Gerichtsbarkeit,
G.	=	Gesellschaft.
GV.	=	Generalversammlung,
I. u. H.-Kammer	=	Industrie- und Handelskammer,
JW.	=	Juristische Wochenschrift,
KG. a. A.	=	Kommanditgesellschaft auf Aktien,
NV.	=	Notverordnung vom 19. 9. 1931.
PG.	=	Prüfungsgesellschaft,
RGBl.	=	Reichsgesetzblatt,
TG.	=	Treuhandgesellschaft,
V.	=	Vorstand,
VAG.	=	Versicherungsaufsichtsgesetz,
WP.	=	Wirtschaftsprüfer,
ZBH.	=	Zentralblatt für Handelsrecht,
ZHR.	=	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht.

Literaturverzeichnis.

Alexander: Rheinstrom: „Das neue Aktienrecht". (Buchbesprechung) Hanseat. R. u. Ger. Ztschr. 1932/501.

Anwaltverein, Deutscher, Bericht des Ausschusses des Deutschen Anwaltvereins für Aktienrecht zum Regierungsentwurfe, Leipzig 1932.

Anwaltverein, Deutscher, (Ausschuß für Aktienrecht) Bericht über die Not-VO. v. 19. 9. 31. JW. 1932/689 ff.

Anwaltverein, Deutscher, Zur Reform des Aktienrechts. Antworten auf die Fragen des Reichsjustizministeriums, Leipzig 1929. Zit.: Anwaltverein.

Ausschuß zur Untersuchung der Erzeugungs- und Absatzbedingungen der deutschen Wirtschaft, Berlin 1928. Zit.: Enqueteausschuß.

Bericht der durch den 34. Juristentag zur Prüfung einer Reform des Aktienrechts eingesetzten Kommission. Mannheim, Berlin, Leipzig 1928. Zit.: Kommissionsbericht.

Bondi, Arthur, Die Rechte der Aktionäre, Berlin 1930. Zit.: A. Bondi, Rechte.

Bondi, Felix, Organisation der Verwaltung der AG. DJZ. 1929/1093.

„ Soll für die AG. eine Pflichtrevision eingeführt werden? DJZ. 1930/1307.

Brandt, Emil, Die Aktienrechtsreform in der Praxis. Berlin 1933.

Brodmann, Erich, Die Sanierung unseres Aktienwesens. Berlin u. Leipzig 1931.

„ Ueber den Bericht der Aktienrechts-Kommission des Juristentages. Ztschr. f. d. g. HR. 94/31 ff.

Cahn, Hugo, Erscheint eine Aufhebung oder Ummodelung des aktienrechtlichen AR. angezeigt? ZBH. 1927/47 ff. DJZ. 1927/1070.

le Coutre, Was soll und was kann die Pflichtrevision im Dienste der Wirtschaftsförderung leisten? Ztschr. f. d. Treuhandwesen. Juli 1931.

Dreyfuß, Willy, Bilanzvorlage-Kreditkontrolle. Bank-A. XXVIII/17, 33f.

Enneccerus-Lehmann, Lehrbuch des bürgerlichen Rechts, Marburg 1930.

Enneccerus-Nipperdey, Lehrbuch des bürgerlichen Rechts I, Marburg 1931.

Entscheidungen des RG. in Strafsachen. Zit: RG St.

Entscheidungen des RG. in Zivilsachen. Zit. RG.

Entwurf eines Gesetzes über die AG. und KG. auf Aktien, Berlin 1930. Zit.: E. I (Bem.)

H. A. Ertel, Wirtschaftsprüfer und Pflichtrevision. Leipzig, Berlin, Wien 1932.

v. Falkenhausen, AR.-Haftung und Pflichtrevision, Bank-A. XXIX/439 ff.

Fischer, Die AG. (in Ehrenbergs Handbuch).

Flechtheim-Wolff-Schmulewitz, Die Satzungen der deutschen AG'en. Mannheim, Berlin, Leipzig 1929.

Fluhme, Carl, Wasser, Wasser im Wein. Beleg und Bilanz 1931/Heft. 33.

Friedländer, Heinr., Aktienrecht mit Einschluß der Not-VO. v. 19. 9. 31 u. 6. 10. 31 und der Durchführungsbestimmungen, Stuttgart 1932. Zit.: Friedländer.

„ Der WP. als BP. Dt. Steuer-Ztg. 1932/81.

„ WP. und Anwaltschaft. JW. 1931/2351 ff.

Frielinghaus, Otto, Der Beruf des WP. 2. Auflage, Berlin 1932.

„ Wirtschaftstreuhänder. Ztschr. für Treuhandwesen.

Geiler, Carl, Die wirtschaftlichen Strukturwandlungen und die Reform des Aktienrechts, Berlin 1927.

v. Gierke, Julius, Handelsrecht, 4. Aufl., Berlin u. Leipzig 1933.
v. Gierke, Otto, Genossenschaftstheorie, Berlin 1887.
Gieseke, Paul, Soll bei einer künftigen Reform des Aktienrechts eine Annäherung an das engl.-amerikanische Recht in grundlegenden Fragen stattfinden? DJZ. 1926/1292 ff.
Goldbaum, Wenzel, Aktiennovelle. Berlin 1931.
Goldschmit, Friedr., Aktiengesetz, München 1932.
„ Das neue Aktienrecht. Handkommentar, München 1932. Zit.: Goldschmit.
„ Die Aktiengesellschaft. München 1927.
Greiner, Martin, Die kaufmännische Kontrolle der Unternehmung, Berlin, Wien 1928.
Grundsätze für die Berufsausübung des Wirtschaftsprüfers.
Grundsätze über den Begriff der selbständigen und hauptberuflichen Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer.
Haab, R., Die Reform des Gesellschafts- und Wertpapier-Rechts in der Schweiz. Ztschr. f. H. R. 90/262 ff.
Hachenburg, Max, Der Gesetzentwurf zur Aktienreform. DJZ. 1930/1477 ff.
„ Dienstvertrag und Werkvertrag im BGB. Mannheim 1898. Zit.: Hachenburg.
„ Verband Deutscher Bücherrevisoren: Zur Reform des Aktienrechts (Buchbesprechung). JW. 1930/1368.
Hachenburg und Bing, Fritz, Juristische Rundschau. DJZ. 1932/208 ff.
Hagen, Otto, Ueber die Verantwortlichkeit des AR. bei der AG. Gruch. Beitr., Berlin 1898.
Hallstein, Dr., Walter, Die Aktienrechte der Gegenwart. Berlin 1931.
Hamburger, Georg M., Neufeld: Die Aktienrechtsnovelle vom 19. 9. 1931. (Buchbesprechung) JW. 1932/702–3.
Heilbrunn, Ludwig, Zur Reform des Aktienrechts, Berlin 1930.
Henle, Rud., Der Allgemeine Teil des bürgerlichen Rechts 1926.
Hiemann, Rich., Lücken im Aktienrecht. Leipzig 1927.
Holzinger, Dr., Fritz, Denkschrift über die Reform des Berufsstandes der Bücherrevisoren und Treuhänder, 1930.
Homburger, Max, Anwaltschaft und Handelsredakteure zur Reform des Aktienrechts. JW. 1930/1364.
„ Aufsichtsrat und Bilanzprüfer im neuen Aktienrecht. Berlin 1932. Zit.: Homburger AR.
„ Die Anwaltschaft zur Aktienrechtsreform. ZBH. 1930/104 ff.
„ Neugestaltung des Aktienrechts. Zur Kritik des Vorentwurfs. Berlin 1931.
„ Organe, Publizität und Pflichtprüfung. JW. 1931/2935 ff.
Horrwitz, Hugo, Aufsichtsrat und Vorstand in der Aktienrechtsreform. ZBH. 1930/35 ff.
Horrwitz-Horrwitz-Ullmann, Kommentar zum neuen Aktienrecht. Berlin 1932. Zit.: Horrwitz Kom.
Huber, Ernst Rud., Die Aktienrechtsreform und das öffentliche Recht. ZBH. 1932/25ff.
Huber, Fritz, Die öffentliche Bestellung von Wirtschaftsprüfern. Dt. Wirtsch. Ztg. 1931 No. 37.
Jentsch, Wilh., Die Grundzüge der engl. Aktienrechtsreform 1928/29. Diss. Jena 1930.
Karger, Alfred, Die Reform des Aufsichtsrats. DJZ. 1926/1020.
Karoli, R., Die Bedeutung ordnungsmäßiger Buchführung im Rechts- und Wirtschaftsleben und die für die Ordnungsmäßigkeit wichtigsten Erfordernisse handels- u. steuerrechtlicher Art. Dt. Steuerztg. 32/254.
Kastenholz, DAZ. v. 28. VIII. 30.

Klauſing, Dr., Fr., Reform des Aktienrechts. Berlin, Wien 1933.
Klebba, W., Bilanzprüfung und Wirtſchaftskriſe. Dt. Steuer-Ztg. 1932/211ff.
" Der Wirtſchaftsprüfer. ZBH. 1932/153 ff.
" Die Beſchränkung der Bilanzpflichtprüfung. ZBH. 1931/204 ff.
Klein, Franz, Die neueren Entwicklungen in Verfaſſung und Recht der Aktiengeſellſchaft. Wien 1904.
Koch, Fritz E., Das neue engl. Aktienrecht und die deutſche Aktienrechtsreform. ZBH. 1930/84 ff.
Koenige, Handausgabe des HGB. 3. Aufl. 1932.
Kronſtein, Heinr., Die kleine Aktienreform. ZBH. 1931/217 ff.
Krukow, Rudolf, Die Bilanzprüfer nach der deutſchen Aktienrechtsnovelle und die Auditors des engliſchen Aktienrechts. Roſtocker Diſſ. 1933.
v. Landmann, R., Kommentar zur Gewerbeordnung. München 1917.
Lehmann-Hirſch, Verordnung über Aktienrecht vom 19. Sept. 1931, 2. Aufl. 1932.
Lehmann-Hoeniger, Handelsrecht. Berlin, Leipzig 1921.
Lehmann-Ring, Das Handelsgeſetzbuch für das Deutſche Reich. Berlin 1902.
Leitner, Friedr., Bilanzen und Notrecht, Berlin u. Leipzig 1932.
Liſſchütz, Alex., Der Fragebogen zur Aktienrechtsreform. ZBH. 1929/132 ff.
Ludewig, Wilh., Hauptprobleme des Aktienrechts. Marburg 1929.
Makower, Felix, Notverordnung über Aktienrecht vom 19. 9. 1931. Berlin 1931.
Motive zu dem Entwurfe eines Bürgerlichen Geſetzbuches für das Deutſche Reich. Berlin 1896. Zit.: Motive.
Müller-Erzbach, Rud., Deutſches Handelsrecht. Tübingen 1921. Zit.: Müller-Erzb. Lehrb.
" Die Entartung des deutſchen Aktienweſens ſeit der Inflationszeit. Tübingen 1926. Zit.: Müller-Erzb. Entartung.
" Umgeſtaltung der Aktiengeſellſchaft zur Kerngeſellſchaft verantwortungsvoller Großaktionäre? Berlin 1929. Zit.: Müller-Erzbach Umgeſtaltung.
Netter, Oskar, Die aktienrechtliche Auskunftspflicht (DJZ. 1928/992 ff.). Berlin 1928. Zit.: Netter Auskunftspflicht.
" Die Fragebogen des Reichsjuſtizminiſteriums zur Reform des Aktienrechts. ZBH. 1929/161 ff.
" Intereſſenkolliſionen im Aufſichtsrat. ZBH. 1932/136 ff.
" Probleme des lebenden Aktienrechts. ZBH. 1931/59 ff.
" Grenzen der aktienrechtlichen Offenbarungspflicht. JW. 1932/693.
Neufeld, Hans, Die aktienrechtlichen Vorſchriften der Verordnung vom 19. Sept. 1931. Berlin 1932.
Nord, Walther, Grundlinien der Machtverteilung zwiſchen Verwaltung und Aktionär. Berlin 1930.
Nothmann, Aktienſtrafrecht und Notverordnung. JW. 1931/3051 ff.
Rußbaum, Arthur, Garantien aktienrechtlicher Publizität. JW. 1932/2583 ff.
Oertmann, Paul Kommentar zum Allgemeinen Teil des Bürgerlichen Geſetzbuches 1927.
Pariſius-Crüger, Geſetz betr. die Erwerbs- und Wirtſchaftsgenoſſenſchaften. Kommentar. Berlin, Leipzig 1928.
Paſſow, Rich., Der Strukturwandel der Aktiengeſellſchaft im Lichte der Wirtſchafasenquete. Jena 1930. Zit.: Paſſow, Strukturwandel.
" Die Aktiengeſellſchaft. Jena 1922. Zit.: Paſſow.
" Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen II. Leipzig u. Berlin 1923. Zit.: Paſſow, Bilanzen.
Pinner, Albert, Aktiennovelle und Bankenaufſicht. Berlin u. Leipzig 1931. Zit.: Pinner, Aktiennovelle.
" Methodik der Reform des Aktienrechts. JW. 1927/645.
" Vom Berufe unſerer Zeit zur Reform des Aktienrechts. ZBH.

1926/3 ff.
" Zum Entwurfe eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien: I. Bemerkungen zum Entwurf. JW. 1930/3673 ff.
Pinner, Heinz, Kommentar zur Verordnung über Aktienrecht von Schlegelberger-Quassowski-Schmölder (Buchbespr.) ZBH. 1932/119 ff.
Quassowski, L., Die Vorschriften der Aktienrechtsnovelle über Publizität, eigene Aktien und Einziehung von Aktien. JW. 1931/2914.
Rathenau, Walther, Vom Aktienwesen. Berlin 1918.
Ratjen, Gustaf, Reform des Aktienrechts. Bank-A. XXIII/269.
Reform des Aktienrechts; Kritische Bemerkungen zum Gesetzentwurf des Reichsjustizministeriums. Aufsätze aus der Kölnischen Zeitung 1931. Zit.: Krit. Bem.

Rheinstrom, Heinr., Das neue Aktienrecht, Handkommentar, München, Leipzig 1932.
Riesser, Jakob, Zur Aufsichtsratsfrage (in Festgabe für R. Koch). Berlin 1903.
Ring-Schachian, Die Praxis der Aktiengesellschaft. Berlin u. Leipzig 1929.
Rohde, H., Wie müssen die zukünftigen Bilanzen der Aktiengesellschaft aussehen? Dt. Steuer-Ztg. 32/461 ff.
Rümelin, Dienstvertrag und Werkvertrag. Tübingen 1905.
Schlegelberger-Quassowski-Schmölder, Verordnung über Aktien-Recht vom 19. Sept. 1931. Berlin 1932. Zit.: Schlegelberger Kom.

Schmölder, Dr., Karl, Der Entwurf eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien. JW. 1930/2623 ff.
" Zur Reform des Aktienrechts. Die amtliche Enquete. Organisation der Verwaltung der Aktiengesellschaft. JW. 1929/2089 ff.
" Lehmann-Hirsch: Verordnung über Aktienrecht (Buchbesprechung). JW. 1932/703.
" Pflichtprüfung und Verwaltungsreform in der Aktienrechtsnovelle. JW. 1931/2925 ff.
" Zum Entwurf eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien. V. Ueberprüfte Regelung der aktienrechtlichen Pflichtrevision im Entwurf einer Novelle zum Versicherungs-Aufsichts-Gesetz. JW. 1930/3687 ff.
Schrader, R., Oeffentliche Bestellung von Wirtschaftsprüfern im Reich und in Hamburg. Gruch. Beitr. 72/31 ff.
Schreier, Johannes, Kontrolle und Revision, Hamburg 1925.
Schulte, A. E., Der Wirtschaftsprüfer. Dt. Steuer-Ztg. 1932/126/436/520.
Simon, Herm. Veit, Betrachtungen über Bilanzen und Geschäftsberichte der Aktiengesellschaften aus Anlaß neuerer Vorgänge (in Festgabe für R. Koch) Berlin 1903.

Singer, Dr., Egon, Offene Fragen der aktienrechtlichen Pflichtprüfung. Berlin 1933.
Solmssen, Georg, Problem des Aktienrechts, Berlin, Leipzig 1926.
Sintenis, Dr., Gustav, Der Aktienrechtsentwurf. Bank-A. XXIX/461 ff.
Sontag, Ernst, Die Aktiengesellschaften im Kampfe zwischen Macht und Recht. Berlin 1918. Zit.: Sontag.
" Zur Kritik des Entwurfes eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien. ZBH. 1931/157 ff.
Spohr, Werner, Zur Aktiennovelle vom 19. 9. 31. ZBH. 1932/10 ff.
Staub-Pinner, Kommentar zum Handelsgesetzbuch 14. Aufl. Berlin u. Leipzig 1933.
" Kommentar zum Handelsgesetzbuch. Nachtrag: Verordnung vom 19. 9. 1931 über Aktienrecht. Berlin, Leipzig 1932.
Staudinger, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch. 9. Aufl. 1928/29.

Theermann, A., Pflichtrevision und Banktreuhandgesellschaften. Bank-A. XXX/42ff.
Verband deutscher Bücherrevisoren zur Reform des Aktienrechts (Antworten auf die Fragebogen). Leipzig 1930. Zit.: Bücherrevisoren.
Verhandlungen des 26. Deutschen Juristen-Tages 1906 (Kiel). Bd. I und II Berlin 1905 Bd. III Berlin 1907. Zit.: 26. DJT.
Verhandlungen des 34. Deutschen Juristen-Tages 1926 (Köln). Berlin u. Leipzig Bd. I 1926, Bd. II 1927. Zit. 34. DJT.
Voß, W., Die obligatorische Revision im Rahmen der Reform des Aktienrechts. Berlin 1927.
Waldschmidt, Aktienreform und Bücherrevisoren. Bank-A. XXIX/350 ff.
Warburg, Max M., „Was not tut". Bank-A. XXIX/53 ff.
„ Zur Frage der Kreditkontrolle. Bank-A. 28/32.
Weißenberger, Otto, Zur Reform des Aktienrechts. Berlin 1931.
Welter, Erich, Erneuerung des Aktienrechts! Fankfurt a/M. 1929.
Werneburg, Dr., Leitfaden des geschädigten Aktienbesitzers u. Gesellschaftsgläubigers. Berlin 1927.
Werner, Alfred, Dr. Heinr. Rheinstrom (Buchbesprechung): „Das neue Aktienrecht" JW. 1932/704.
Wertheimer, Ludw., Der gegenwärtige Stand der Reform des Aktienrechts. ZBH. 1927/117.
Wieland, Handelsrecht (in Bindings Handbuch der Rechtswissenschaft) 1931.
Wolff, Ernst, Die Aktienrechtsreform und das englische Aktienrecht. JW. 1927/2969.
„ Die Reform des Aufsichtsrats. DJZ. 1926/1019.
Zulassungsbedingungen zum Beruf des öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfers.

Inhaltsverzeichnis.

		Seite
A. Einleitung:	Die Entwicklung des deutschen Handelsrechts seit der Novelle von 1884 unter besonderer Berücksichtigung der Revision. — Die berufliche Entwicklung des Standes der Bücherrevisoren. — Der Wirtschaftsprüfer. . .	1
B. Hauptteil:	Die Stellung des Bilanzprüfers nach dem neuen Aktienrecht.	16
1. Kapitel:	Der Grundsatz der Notverordnung; Ausnahmen von der Pflichtprüfung.	16
2. Kapitel:	Wahl und Bestellung des Bilanzprüfers. . . .	20
	I. Abschnitt: Die Wahl.	20
	II. Abschnitt: Die Bestellung.	25
3. Kapitel:	Die Voraussetzungen für die Befähigung zur Ausübung der Tätigkeit als Bilanzprüfer im allgemeinen und die Hinderungsgründe im besonderen Fall.	30
	I. Abschnitt: Die allgemeinen Voraussetzungen. . .	30
	II. Abschnitt: Die Hinderungsgründe.	34
4. Kapitel:	Die Rechtsfolgen der Wahl oder Bestellung ungeeigneter Personen. — Das Widerspruchs- und Widerrufsverfahren.	42
	I. Abschnitt: Die Rechtsfolgen der Gesetzesverletzung.	42
	II. Abschnitt: Widerspruch und Widerruf. . . .	47
5. Kapitel:	Die Stellung des Bilanzprüfers im Organismus der Aktiengesellschaft und die Rechtsnatur des Prüfungsauftrages.	51
	I. Abschnitt: Die Stellung des Bilanzprüfers im Organismus der Aktiengesellschaft. . .	51
	II. Abschnitt: Die Rechtsnatur des Prüfungsauftrages.	57
6. Kapitel:	Die Pflichten des Bilanzprüfers.	62
	I. Abschnitt: Die Pflichten nach der Notverordnung. .	62
	a) Die Prüfung der Buchführung, des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichts. . . .	62
	b) Die Erstattung des Prüfungsberichts. . . .	72
	c) Die Erteilung des Bestätigungsvermerks. . .	75
	d) Die Pflichten nach § 262g der Notverordnung.	79
	II. Abschnitt: Die Pflichten nach bürgerlichem Recht.	83
7. Kapitel:	Die Rechte des Bilanzprüfers.	86
	I. Abschnitt: Die Rechte nach der Notverordnung. .	86
	II. Abschnitt: Die Rechte nach bürgerlichem Recht. .	89

Seite

8. Kapitel: Die Folgen der Pflichtverletzung. 91
I. Abschnitt: Die zivilrechtlichen Folgen (Die Haftung) 91
II. Abschnitt: Die strafrechtlichen Folgen. 99
9. Kapitel: Die Beendigung des Dienstverhältnisses des Bilanzprüfers. 102
C. Schluß. 104

Einleitung.

Die Entwicklung des deutschen Handelsrechts seit der Novelle von 1884 unter besonderer Berücksichtigung der Revision. Die berufliche Entwicklung des Standes der Bücherrevisoren. Der Wirtschaftsprüfer.

A. Die Aktiennovelle vom 18. Juli 1884 war bis zur Stabilisierung der deutschen Währung im Jahre 1923 das letzte bedeutende Gesetzgebungswerk auf dem Gebiete des Aktienrechts gewesen. Veranlassung zum Erlaß dieser Novelle hatten die zahlreichen schwindelhaften Gründungen der sogenannten „Gründerzeit" gegeben. Die Novelle war gedacht als der Schlußstein im Bau jenes Gesetzes, das in so besonderem Maße an der Förderung des deutschen Wirtschaftslebens in den darauf folgenden Jahrzehnten teilhaben sollte. Trotzdem ließen sich bereits um die Jahrhundertwende Stimmen hören, die unter Hinweis auf gewisse wirtschaftliche Strukturwandlungen der Aktiengesellschaft einer Reform des Aktienrechts in Anpassung an die wirklichen Lebensverhältnisse das Wort redeten; positive Ergebnisse zeitigten diese Anregungen zwar nicht, das Problem der Aktienrechtsreform kam freilich nicht mehr zur Ruhe. Während 1884 die Kontrolle des Gründungsherganges und die Verantwortlichkeit der Gründer in erster Linie Gegenstand der Reform gewesen war, handelte es sich jetzt besonders um Fragen der Finanzierung und der Publizität und im Zusammenhang damit um die Kontrolle des Rechnungswesens der Aktiengesellschaften. Ueber den Umfang dieser Reformen gingen allerdings die Ansichten weit auseinander, darüber jedenfalls, daß auf dem Gebiete der Kontrolle der Aktiengesellschaften eine Aenderung herbeigeführt werden mußte, waren sich die maßgebenden und interessierten Kreise klar, hatte doch die Kontrolle trotz der Novelle von 1884 in unserem Aktienrecht nur eine unzureichende Berücksichtigung gefunden. Geprüft wurde lediglich der Gründungshergang und auf Antrag einer Minderheit von Aktionären gewisse Vorgänge bei der Gründung oder Geschäftsführung (§§ 192, 266 HGB.). Im übrigen war für die Ueberwachung der Geschäftsführung und die Prüfung von Bilanz und Geschäftsbüchern der § 246 HGB. grundlegend. Danach hatte der Aufsichtsrat die Geschäftsführung der Gesellschaft in allen Zweigen der Verwaltung zu überwachen und die Jahresrechnungen, die Bilanzen und die Vorschläge zur Gewinnverteilung zu prüfen. Wenn man im Hinblick auf diese Ueberwachungspflicht einerseits die Großunternehmungen mit ihren außerordentlich verwickelten Beziehungen zu anderen Gesellschaften, wie Konzernen, Trusts, Tochtergesellschaften und Beteiligungen betrachtet, und andererseits in Erwägung zieht, daß die Mitglieder des Auf-

sichtsrats sehr häufig nicht die nötige Sachkenntnis besitzen und auch garnicht die erforderliche Zeit aufbringen können, um diesen Kontrollpflichten zu genügen, so muß man zu dem Ergebnis kommen, daß hier vom Gesetzgeber etwas Unmögliches verlangt wird; Unmögliches auch unter dem Gesichtspunkte, daß der Aufsichtsrat zum großen Teil Verwaltungsorgan ist und als solches seine eigenen Handlungen kontrollieren müßte [1]). Diesen Gedanken Rechnung tragend, hatte die Rechtsprechung — und ihr folgten Wissenschaft und Praxis — den Grundsatz entwickelt, daß der Aufsichtsrat seiner allgemeinen Sorgfaltspflicht bei der Revision genügt habe, wenn er diese mit einer den Lebensverhältnissen entsprechenden Beschränkung durchführe, weil der Gesetzgeber dem Aufsichtsrat eine gründliche Kontrolle garnicht habe auferlegen wollen und eine solche ihm auch nicht zuzumuten sei [2]). Daß dieser Standpunkt nicht richtig war, haben die Katastrophen der letzten Jahre zur Genüge erwiesen. War man sich also über die Reform der Kontrolle der Aktiengesellschaften im großen und ganzen einig [3]), so gingen doch über das „Wie" dieser Reform die Ansichten erheblich auseinander. Zwei Gesichtspunkte verdienten hierbei besondere Beachtung. Von der Tatsache ausgehend, daß der Aufsichtsrat zur Erfüllung der ihm gesetzlich obliegenden Kontrollpflichten nicht imstande sei und eine hinreichende Prüfung durch ihn auch garnicht erfolgen könne, hatte schon eine Reihe von Aktiengesellschaften seit Jahren besondere Revisoren oder Revisionsgesellschaften mit der Prüfung ihrer Bücher und Jahresabschlüsse beauftragt bezw. räumten dem Aufsichtsrat ein solches Recht

---

[1]) Aus der überaus großen Zahl von Aeußerungen in diesem Sinne seien nur genannt: Goldschmit in Ring-Schachian S. 215/226; Nord S. 82; Netter, ZBH. 1929/167; derselbe 1931/65; Lehmann-Hoeniger S. 354/355; Enqueteausschuß S. 337 ff., 342; Passow S. 443; Riesser S. 296 ff.; Klein S. 36; Müller-Erzbach, Entartung S. 27, Lehrbuch S. 336; Schmölder Jur. W. 1929/2091; derselbe 1930/2625; Pinner JW. 1930/3678; derselbe, Aktien-Novelle S. 26; derselbe, 34. DJT. S. 648; Homburger JW. 1930/1364; derselbe JW. 1931/2935; derselbe AR. S. 56, 64; derselbe ZBH. 1930/104; derselbe Neugestaltung S. 18, 54; Hachenburg JW. 1930/1368; derselbe DJZ. 1930/1481; Bücherrevisoren S. 14,19; Rundschreiben des DIHT. vom 12. 3. 1930 S. 6; A. Bondi S. 242; Voß S. 19; Fischer in Ehrenbergs Handbuch S. 238/239; Wieland S. 146; Wolff JW. 1927/2969; Kritische Bemerkungen S. 27; Lehmann 34. DJT. S. 301; Hiemann S. 1920; Friedländer, Aktienrecht § 246 Anm. 2; Passow, Bilanzen II S. 9; Welter S. 57; Sontag S. 33, 107; Rathenau S. 17; Rehm 26. DJT. S. 23 ff., Düringer 26. DJT. S. 210; Riesser 28. DJT. S. 214; vgl. ferner noch Ludewig S. 65; Geiler S. 16; von Falkenhausen BA. 29/440. In einem auffallenden Gegensatz hierzu steht allerdings der Kommissionsbericht des 34. DJT. S. 22.

[2]) So Staub-Pinner § 246 Einleitung II; Ludewig S. 67; Wieland S. 151; von Falkenhausen S. 440 ff.; Goldschmit A.G. § 246 Anm. 10; RG. in JW. 1911/224.

[3]) Gegner der Einführung besonderer unabhängiger Kontrollorgane waren — teilweise mit beachtlichen Gründen — z. B. Cahn ZBH. 1927/48; Heymann 34. DJT. S. 744; Solmßen 34. DJT. S. 729; derselbe S. 94; Liefschütz ZBH. 1929/141; von Falkenhausen S. 441.

ein [4]). Die Zulässigkeit der Hinzuziehung von sachverständigen Revisoren hatte die Rechtsprechung anerkannt mit der Maßgabe, daß der Aufsichtsrat verhaftet bleibe und er die Berichte der Revisoren selbst auszuwerten habe. Diesen Zustand wollte man jetzt, wenn auch je nach der Auffassung der einzelnen Autoren in mancherlei Abwandlung, legalisiert wissen [5]). Ein anderer Vorschlag — und dieser fand in besonderem Maße in Literatur und Praxis Unterstützung — ging dahin, ein obligatorisches unabhängiges Kontrollorgan einzuführen, das die Geschäftsführung und den Jahresabschluß der Gesellschaft nicht nur formell, sondern auch materiell zu prüfen hätte. Dabei hatte man die Schaffung eines besonders qualifizierten Revisorenstandes im Auge, dessen Angehörigen durch Ablegung einer Fachprüfung, möglichst nach vorangegangenem Hochschulstudium, und durch eine Berufsorganisation mit Ehrengerichtsbarkeit und anderen Einrichtungen, wie sie die freien Berufe haben, etwa mit dem Stande der Rechtsanwälte und Aerzte zu vergleichen seien. Dabei wurde teils vorgeschlagen, dem Aufsichtsrat ganz seine Revisionspflicht und die Verantwortung für die Revision zu nehmen, während andere es bei der bisherigen Regelung belassen wollten [6]).

---

[4]) Vgl. Passow S. 467; RG 93 S. 338; Müller-Erzbach Handelsrecht S. 336; Anwaltverein I S. 99, 109; Ludewig S. 67; Bondi S. 242; Geiler S. 17; Lehmann 34. DJT. S. 323; Pinner 34. DJT. S. 652; Solmßen 34. DJT. S. 734; Heymann 34. DJT. S. 744; Bondi DJZ. 1929/1093; Goldschmit AG. § 246 Anm. 26; Dt. Wirtsch. Ztg. 24. 7. 30.; Berliner Börsenztg. Handelsbeilage 1930 No. 395; Greiner S. 212; Klebba ZBH. 1932/154 und Klausing S. 174 bemerken, daß schon früher 60% der Aktiengesellschaften ständig revidiert worden sein sollen; nach Flechtheim-Wolff-Schmulewitz S. 114 ff. hatten von 689 Aktiengesellschaften 78 eine Revision durch teilweise unabhängige Revisoren größtenteils in ihren Satzungen zwingend vorgeschrieben; vgl. ferner Rehm 26. DJT. S. 28; Goldschmit in Ring-Schachian S. 229/230.

[5]) von Falkenhausen S. 440/441; Netter ZBH. 1929/167; Berl. J.- u. H.-Kammer S. 142 (zitiert bei Homburger, Neugestaltung S. 88); Solmßen in Ring-Schachian S. 687; Solmßen S. 94; Lehmann-Ring § 246 Anm. 6; vgl. im übrigen Literatur zu Anmerkungen 2 u. 3 S. 2; 4 u. folgende Anmerkungen.

[6]) Vgl. Warburg Bankarchiv 28/32; Passow S. 466; Klein S. 21; Friedländer JW. 31 S. 2351; Bondi S. 243; Wolff DJZ. 1926/1019; Dt. Wirtsch. Ztg. vom 6. 3. 30 und 24. 7. 30; Dreyfuß S. 17; ferner Literatur zu Anm. 1 auf Seite 2. Zuweilen wurde auch die Einführung eines Reichsaktienamtes (Sontag S. 32) oder die Ernennung von Revisoren seitens des Staates befürwortet (so z. B. von Müller-Erzbach Lehrbuch S. 336 u. Bondi S. 244), doch fand eine solche staatliche Bevormundung durchweg Ablehnung; vgl. dazu besonders Pinner JW. 27/645 mit der zutreffenden Begründung, daß der Staat eine solche Verantwortung garnicht übernehmen könne; in diesem Sinne auch Welter S. 65; Heilbrunn S. 5/6; Lehmann 34. DJT. S. 322; von Falkenhausen S. 441; Bondi DJZ. 1929/1093; Gierke S. 376; Voß S. 33; Anwaltverein S. 89; Krit. Bem. S. 77; Passow S. 528; Homburger ZBH. 1930/109. Für die Einführung einer unabhängigen Kontrollstelle sprachen sich außerdem noch aus: Riesser S. 316; Rehm, 26. DJT. S. 28; Frielinghaus S. 27; Wertheimer ZBH. 27/117; Dt. Wirt-

Die Revision der Aktiengesellschaften durch besondere Kontrollorgane war in Deutschland schon seit langem bekannt [7]). Bereits in der Mitte des vorigen Jahrhunderts hatten deutsche Aktiengesellschaften ähnliche Institutionen neben dem Aufsichtsrat freiwillig ins Leben gerufen. So ernannte die Generalversammlung der Aktiengesellschaft für Bergbau, Blei- und Zinkfabrikation nach Artikel 40 ihres Status drei Kommissarien, die den Auftrag hatten, Rechnungen und Bilanzen zu untersuchen und der Generalversammlung einen Bericht zu erstatten [8]). Nachdem diese Einrichtung allmählich an Bedeutung verloren hatte, weil der ursprüngliche Verwaltungsrat mit der Zeit in einen Aufsichtsrat umgewandelt und diesem die ganzen Kontrollfunktionen übertragen waren, mehrten sich wiederum Stimmen, die die gesetzliche Einführung von Kontrollorganen verlangten. So hatten im Jahre 1873 Adolf Wagner und Wiener die Forderung nach einer obligatorischen Revision erhoben [9]). Die Revision dieser älteren Kontrollorgane mögen freilich nicht allzu gründlich ausgefallen sein, da die Revisoren ziemlich abhängig von der Verwaltung waren. Ein Umschwung trat hierin jedoch um die Jahrhundertwende ein, als mit der Ausdehnung des deutschen Wirtschaftslebens auch die Revisionstätigkeit notwendigerweise gesteigerten Anforderungen genügen mußte. Mancherlei Gründe drängten schon damals zur Reform. Es sei nur erinnert an die um die Jahrhundertwende erfolgten Zusammenbrüche von Aktiengesellschaften, die durch jahrelange falsche Darstellungen ihres Vermögensstandes herbeigeführt wurden und das Wirtschaftsleben erschüttert hatten [10]). Im Jahre 1903 hatte Riesser [11]) dann erneut die Einführung einer Bilanzkontrolle gefordert, die Aufmerksamkeit der interessierten Kreise auf die Einrichtung der auditors im englischen Recht gelenkt und eine entsprechende Einrichtung für das deutsche Recht empfohlen. Auch Klein hatte sich aufs Wärmste für sie eingesetzt. Seitdem ist man bei der Behandlung des ganzen Fragenkomplexes der Pflichtrevision an dieser englischen Einrichtung nicht mehr vorübergegangen [12]). Auch in den Verhandlungen des 28. Deutschen Juristentages im Jahre 1906 [13]) war das Problem zur Sprache gekommen und die obligatorische Revision gefordert

---

schafts-Ztg. vom 24. 7. 30; Sontag S. 31; Weißenberger S. 61; Waldschmidt Bankarchiv 29/350; Horrwitz ZBH. 1930/43; Retter, Auskunftspflicht S. 56; derselbe DJZ. 1928/993; Warburg Bankarchiv 29/53; Bondi DJZ. 1930/1307 ff.; Passow Bilanzen II S. 11; Klausing S. 181; Homburger Neugestaltung S. 21; Wieland S. 146.

[7]) Das französische Gesetz vom 24. 7. 1867 (Loi sur les sociétés) führte zum ersten Mal überhaupt ein obligatorisches Kontrollorgan ein, nämlich die jährlich zu wählenden commissaires, vgl. Bondi Rechte S. 29.

[8]) Passow S. 346; vgl. Preuß. Gesetzessammlung 1854/174 ff.

[9]) Schriften des Vereins für Sozialpolitik 4/56; 1/20 ff., 4/149; Passow S. 462.

[10]) Vgl. Simon S. 379/380.

[11]) Zur Aufsichtsratsfrage in Festgabe für Koch S. 315 ff.

[12]) Vgl. Klein S. 21, 37; Bondi S. 243.

[13]) Verhandlungen des 28. DJT. III S. 233/211; Düringer forderte die Pflichtrevision für alle Aktiengesellschaften mit mindestens 1 Million Aktienkapital.

worden, freilich ohne daß in dieser Beziehung irgendwelche greifbaren Resultate erzielt wurden, da man sie überwiegend noch nicht für erforderlich hielt. Als dann nach den wirtschaftlichen Wirren der Inflation im Jahre 1926 der 34. Deutsche Juristentag in Köln die Frage einer Reform des Aktienrechts aufrollte, wurde auch das Problem der Bilanzprüfung erneut zur Diskussion gestellt. Zu den ursprünglichen Gründen der Einführung eines besonderen Kontrollorgans hatten sich im Laufe der Zeit neue gesellt. Besonders die Inflationszeit hatte Erscheinungen im Leben der Aktiengesellschaft mit sich gebracht, die einer gesetzlichen Grundlage entbehrten. Es seien hier nur die Probleme der Schutz- und Mehrstimmaktien, der Legitimationsübertragung, des Depotstimmrechts, der Auskunftspflicht usw. genannt. Da bei diesen ganzen Fragen die Interessen der Aktionäre mittelbar oder unmittelbar berührt wurden, war die Frage der Erweiterung der Rechte der Aktionäre eigentlich das Grundproblem der ganzen Reform. Voraussetzung für eine erhöhte Einflußnahme der Aktionäre war aber eine genaue Kenntnis des gesamten Lebens der Aktiengesellschaft, die wiederum nur durch eine gründliche Kontrolle derselben erlangt werden konnte. Die auf der Kölner Tagung eingesetzte Komission hat im Jahre 1928 einen Bericht über die Reform des Aktienrechts herausgegeben und dabei auch zur Pflichtprüfung Stellung genommen. Er äußert sich dahin [14]), daß die Ueberwachung der Gesellschaft nach wie vor eine wesentliche Aufgabe des Aufsichtsrats sei [15]). Es wird lediglich die Aufnahme einer Vorschrift in das Gesetz dahingehend empfohlen, daß der Aufsichtsrat sich von der Haftung für die Rechnungsprüfung durch Uebertragung an besondere, der Verwaltung der Gesellschaft nicht angehörende sachverständige Organe befreien könne und der Aufsichtsrat alsdann für die Auswahl der Rechnungsprüfer hafte. Abgelehnt wird dagegen die Einführung von Revisoren nach englischem Recht mit der Begründung, daß in der Praxis sich die Revisionen in den meisten Fällen nur formell durchführen lassen. Sollte auch eine materielle Revision erfolgen, so würde diese infolge ihrer Dauer die Gesellschaften zu sehr belasten. Die Kommission vertritt den Standpunkt, daß die Gesellschaften auch von den Finanzämtern revidiert würden [16]) und daß die Revisionen der Finanzämter mit denen der von der Gesellschaft bestellten Revisoren zusammengelegt werden könnten [17]). Außerdem sei auch fraglich, ob in Deutschland schon jetzt genügend wirklich ausgebildete Revisoren vorhanden wären. Solche und ähnliche

---

[14]) Kommissionsbericht S. 21/23.

[15]) So z. B. auch Anwaltverein I S. 86; Geiler S. 17.

[16]) Gegen diese Begründung hatte Passow, Strukturwandel S. 49, sich mit Recht gewandt und hervorgehoben, daß die finanzamtlichen Buch- und Betriebsprüfungen ganz andere Zwecke verfolgten, und es sich schon ziemlich weit herumgesprochen habe, daß die Berichte der Finanzprüfung nicht den Aktionären und der Oeffentlichkeit vorgelegt würden.

[17]) Dafür auch Horrwitz ZBH. 1930/43; Warburg BA. 29/53. Dagegen mit Recht Anwaltverein I S. 89/111; Bücherrevisoren S. 18.

Gesichtspunkte wurden auch durchweg von den Gegnern der Einführung einer obligatorischen Revision nach englischem Muster angeführt [18]). Diese ablehnende Haltung der Kommission hinderte jedoch nicht, daß sich in immer weiteren Kreisen die Erkenntnis Bahn brach, daß nur einer Lösung des Problems in dem besagten Sinn der Erfolg beschieden sein könnte [19]). Es konnte allerdings keine Rede von einer getreuen Uebertragung auf deutsche Verhältnisse sein, da die durch die Entwicklung bedingte Eigenart eines jeden Rechtssystems erhalten bleiben mußte, doch war man sich einig darüber — soweit man nicht die obligatorische Revision überhaupt ablehnte —, daß die auditors des englischen Rechts sehr wohl als Vorbild für eine entsprechende deutsche Einrichtung dienen könnten [20]).

Inzwischen hatte das Reichsjustizministerium im Jahre 1929 an führende Vereinigungen auf wirtschaftswissenschaftlichem und juristischem Gebiete eine Reihe von Fragebogen, die sich mit der Reform des Aktienrechts befaßten, zur Beantwortung gesandt. Auf Grund teilweise außerordentlich eingehender Stellungnahme zu den in Frage stehenden Problemen hat das Reichsjustizministerium dann im August 1930 den Vorentwurf zu einem neuen Aktiengesetz veröffentlicht, nachdem unter dem Eindruck des FAVAG-Falles im Jahre 1929 die Reformarbeiten energisch gefördert worden waren.

Während Wissenschaft und Praxis sich mit dem Vorentwurf kritisch Dieser Vorentwurf sah auch die Pflichtrevision des Jahresabschlusses vor. auseinandersetzten, brachen über Deutschland jene bekannten Ereignisse des Sommers 1931 herein (Nordwolle, Schultheiß-Patzenhofer-Ostwerke, Katzenellenbogen; vgl. weitere Fälle bei Homburger, Aufsichtsrat S. 64), als deren Folge die Notverordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie vom 19. September 1931 auf Grund des Art. 48 Abs. 2 der Reichsverfassung erlassen wurde, um die allerdringlichsten Reformen des deutschen Aktienrechts durchzuführen. Hierunter fiel auch die Einführung der Pflichtrevision [21]). Zu dieser Verordnung ist

---

[18]) Vgl. dazu Nord S. 82/83; Ludewig S. 67/69; (unter besonderer Billigung des Kommissionsberichts); Lehmann 34. DJT. S. 321; Geiler S. 17; Gierke Handelsrecht 1929/376; Anwaltverein I S. 110; Koch ZBH. 1930/89; Brodmann ZHR. 94/75; Karger DJZ. 1926/1020; Welter S. 59; Vgl. auch Literatur zu Anm. 3.

[19]) Eine Angleichung an ausländisches Recht hielt man auch deswegen für tunlich, um den Ausländern bei der Hereinnahme fremden Kapitals gleiche Sicherheiten wie im eigenen Lande bieten zu können (vgl. Ratjen Bankarchiv 23/269).

[20]) Sontag S. 31/108; Bücherrevisoren S. 16; Voß S. 39; Sontag ZBH. 1931/160; Gieseke DJZ. 26/1296; Müller-Erzbach Umgestaltung S. 46; vgl. ferner Literatur zu Anm. 1.

[21]) Wenn im Text bisweilen der Ausdruck „Revision" gebraucht wird, so geschieht das im Hinblick auf den Jahresabschluß. Ueber die Bedeutung des Wortes „Revision" im Verhältnis zur „Kontrolle" herrscht in der Betriebswirtschaftslehre Streit (vgl. Schreier S. 1; Greiner S. 5 u. 6). Darüber jedoch, daß man sich zur Bezeichnung einer Prüfung, die sich auf den Jahresabschluß bezieht, des Ausdrucks „Revision" bedient, dürfte allgemein Einstimmigkeit herrschen.

unter dem 15. 12. 1931 (RGBl I 760) eine Durchführungsverordnung ergangen, die insbesondere Bestimmungen enthält über das Inkrafttreten der Notverordnung, ferner über die Befähigungsnachweise der Prüfer und über Ausnahmen von der Prüfungspflicht. Eine zweite Durchführungsverordnung vom 20. Dezember 1932 (RGBl. I 563) dehnte die Pflichtprüfung auch auf Aktiengesellschaften kleineren Umfangs aus. Die so eingeführte gesetzliche Pflichtrevision ist nicht die erste ihrer Art in Deutschland gewesen. Schon vor einigen Jahrzehnten hatte das Genossenschaftsgesetz die Revision des Jahresabschlusses durch unabhängige Revisoren obligatorisch gemacht und am 6. Juli 1931 war das Gesetz über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmungen und Bau-Sparkassen in neuer Fassung erlassen worden, das in Anlehnung an den Aktiengesetz-Vorentwurf vom August 1930 die Pflichtrevision ebenfalls einführte, wenn auch unter Berücksichtigung der Eigenart des Versicherungsgewerbes in anderer Form [22]). Dasselbe gilt auch für die Betriebe der öffentlichen Hand gemäß der dritten Verordnung des Reichspräsidenten vom 6. 10. 1931 (RGBl. S. 537). Ende des Jahres 1931 war das Reichsjustizministerium dann in der Lage, der Oeffentlichkeit einen amtlichen Entwurf zu einem Aktiengesetz zu übergeben. Auch hierin ist die Pflichtrevision in demselben Umfang wie in dem früheren Vorentwurf und in den vorhergehenden Gesetzen aufgenommen worden.

Somit ist die Pflichtrevision für die Aktiengesellschaften Tatsache geworden. So ist eine der wichtigsten Maßnahmen der ganzen Aktienrechtsreform überhaupt [23]). Es ist nunmehr zu untersuchen, ob die gesetzlichen Vorschriften geeignet sind, das gesteckte Ziel zu erreichen, nämlich die Förderung der Publizität, des Schutzes der Aktionäre und Gläubiger gegen Uebergriffe der Verwaltung, die Wahrung der Interessen der Allgemeinheit [24]) und schließlich beizutragen zur Hebung des Ansehens der deutschen Aktiengesellschaften und damit der gesamten deutschen Wirtschaft.

B. Vor Eintritt in die Erörterungen über die materiellen Vorschriften der Notverordnung ist noch ein kurzer Ueberblick über die berufliche Entwicklung des Standes der Bücherrevisoren und die gesetzliche Grundlage der Tätigkeit des neuen Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer zu geben.

I. Die Entstehung des Standes der Bücherrevisoren ist verhältnismäßig jungen Datums. Seine Entwicklung entsprach dem allgemeinen wirtschaft-

---

[22]) 2. Notverordnung Kap. V Art. 2 und RGBl. 1931/102.

[23]) Staub-Pinner Einführung zu §§ 262a—g; Rheinstrom S. 131; Neufeld Kom. Vorbemerkung 1 vor Art. VI; Horrwitz Kom. Vorbem. zu Art VI; Schmölder Jur. W. 1930/2625; derselbe Jur. W. 1931/2925; Pinner Aktien-Novelle S. 50; Quassowski Jur. W. 1931/2914;

[24]) Kastenholz, DAZ. v. 28. 8. 30, meint allerdings, und vielleicht nicht ganz mit Unrecht, daß das Interesse der Oeffentlichkeit kaum größer sein könne, als das der Aktionäre; dieses wiederum sei aber in der Praxis reichlich bescheiden.

lichen Fortschritt. Es erübrigt sich, an dieser Stelle auf die diesbezüglichen Zustände im Altertum und Mittelalter näher einzugehen. Erwähnt werden mag hier nur, daß die ersten Ansätze von Buchprüfungen im heutigen Sinne etwa in der Blütezeit des Handelshauses der Fugger, im 15. und 16. Jahrhundert zu suchen sind, wenn auch eine Prüfung der Geschäftsbücher durch außerhalb des Betriebes stehende Personen bis in das 17. und 18. Jahrhundert nur selten vorkam, so daß bis zu dieser Zeit von einem eigentlichen Berufsstand der Bücherrevisoren noch nicht gesprochen werden kann [25]). Im letzten Drittel des vorigen Jahrhunderts trat ein Aufschwung ein. Mit dem wachsenden Wohlstand Deutschlands wuchs auch die Nachfrage nach Buchprüfern. Während sich schon vorher allgemein das Verfahren entwickelt hatte, daß die in § 36 der Gewerbeordnung genannten Personen von den Gerichten, Magistraten, der Polizei beeidigt und von den kaufmännischen Korporationen unter Hinweis auf diesen Eid und auf die von ihnen für Handelssachverständige erlassenen Vorschriften „ernannt" bezw. „angestellt" oder „verpflichtet" wurden, brachte das Handelskammergesetz vom 18. 8. 1897 in Verbindung mit der Novelle zur Gewerbeordnung vom 13. 6. 1900 den Handelskammern das Recht der öffentlichen Anstellung und Beeidigung der Bücherrevisoren [26]). Die Folge des Aufschwungs war der Zusammenschluß der Buchsachverständigen in Berufsverbänden, deren Bestrebungen mit den Bemühungen von Wissenschaft und Wirtschaft um die Förderung der Publizität der Handelsgesellschaften durch Ausgestaltung der Kontrolle parallel verliefen. Die Entwicklung zeigte allerdings keine stetig steigende Tendenz. Es mußten noch manche Rückschläge — es sei nur an die Gründerzeit erinnert — überwunden werden, bis die Verhältnisse des Bücherrevisorenstandes sich einigermaßen konsolidierten. Es ist aber zu berücksichtigen, daß gerade die Zusammenbrüche der wirtschaftlichen Unternehmungen jener Zeit ihren Teil dazu beigetragen haben, der Bedeutung des Revisionswesens neuen Auftrieb zu geben.

Auch vor der Novelle vom Jahre 1900 gab es also schon beeidigte und unbeeidigte Bücherrevisoren. Ueber die Art ihrer Vorbildung bestanden aber keinerlei gesetzliche Bestimmungen. Prüfungen erfolgten, soweit sie überhaupt vorgeschrieben waren, auf Grund von Landesgesetzen. Auffällig waren daher die erschreckenden Unterschiede innerhalb des Standes der Bücherrevisoren hinsichtlich ihrer Kenntnisse und Fähigkeiten. Infolge der schrankenlosen Gewerbefreiheit konnte sich jedermann, selbst wegen Untreue und sonstiger Vermögensdelikte vorbestrafte Personen, Bücherrevisor nennen, auch wenn ihnen jegliche Qualifikation und die für die Ausübung dieses Berufes erforderliche Berufsauffassung fehlte [27]). Durch die Mitwirkung der Handelskammern wurde nun eine gewisse Auslese geschaffen, so daß sich allmählich ein

[25]) Vgl. Holzinger S. 1; Klausing S. 174.
[26]) Holzinger S. 3.
[27]) Vgl. Holzinger S. 20; Greiner S. 26; Klausing S. 175.

Stand kaufmännisch gebildeter, mit der doppelten Buchführung vertrauter und unabhängiger Revisoren heranbildete. Ueber eine formale Prüfung der Buchführung, also über ein Vergleichen der Belege mit den Büchern und eine Kontrolle des Rechnungswerks gingen die Buchprüfungen jener Zeit aber zunächst noch nicht hinaus. Auch hatte der Kaufmann, insbesondere der Einzelkaufmann, noch immer eine gewisse Scheu, fremden Personen Einblick in die Geheimnisse seines Betriebes zu gewähren.

Das alles wurde mit dem Entstehen der Groß-Unternehmungen in Handel und Industrie anders. Jetzt war eine Kontrolle durch unabhängige, nicht dem Unternehmen angehörige, fachmännisch gebildete Persönlichkeiten nicht mehr zu umgehen. Neben den Einzel-Revisoren entstanden sogenannte Treuhandgesellschaften. So gründete im Jahre 1890 die Deutsche Bank nach amerikanischem Muster die „Deutsche Treuhandgesellschaft", die bis heute noch die Deutsche Bank und Diskonto-Gesellschaft und die mit ihr verbundenen Unternehmungen prüft [28]). Weitere Revisions-Gesellschaften dieser Art folgten in den Jahren nach 1905. Das folgende Jahrzehnt führte das deutsche Revisionswesen auf eine beachtliche Höhe, wenn es auch eine Stellung wie das außerordentlich entwickelte englische Revisionswesen noch nicht einnehmen konnte. Weltkrieg und Inflationszeit brachten abermalige Rückschläge, die jedoch bald überwunden wurden. Die darauf folgenden Jahre der Kapitalknappheit, der Konkurse, Vergleiche usw. stellten die Bücherrevisoren und Treuhandgesellschaften vor neue Aufgaben, die wiederum eine gesteigerte fachliche Ausbildung voraussetzten. Immerhin hemmte die Uneinigkeit der verschiedenen Revisorenverbände den Säuberungsprozeß innerhalb des Berufes erheblich. So kam es, daß sich besonders in der Nachkriegszeit, begünstigt durch die ausgedehnte Aufnahme ausländischen Kapitals, ausländische Revisoren-Firmen in Deutschland niederließen und den deutschen Bücherrevisoren eine scharfe Konkurrenz wurden. Unter dem Druck dieser Tatsache schlossen sich im Jahre 1930 die Berufsverbände zu dem „Institut für das Revisions- und Treuhandwesen" zusammen, um die Neuregelung des Revisions- und Treuhandwesens zu betreiben und zu dem weiteren Zweck der Aufstellung und Förderung einheitlicher Grundsätze für die Ausübung des Berufes, die Fernhaltung von ungeeigneten Personen und Gesellschaften und die Förderung des Berufsnachwuchses. Infolgedessen gewann unter Zusammenarbeit mit der Wissenschaft und Wirtschaft das Problem des Bilanzprüfers in Anlehnung an das englische Recht immer greifbarere Form, bis die Novelle vom 19. 9. 1931 in Verbindung mit der ersten Durchführungsverordnung vom 15. 12. 1931, die in Art. 5 bestimmte, daß nur Wirtschaftsprüfer die Tätigkeit eines Bilanzprüfers ausüben durften, die Bestrebungen aller interessierten Kreise zum Ziele führte. Jetzt konnte ein Berufsstand geschaffen werden, der sich dem der englischen Chartered und der Incoporated Accountants ebenbürtig an die Seite zu stellen vermochte. Dem Zuge der Entwicklung folgend wurde nun-

[28]) Passow S. 463.

mehr auch das Institut für das Revisions- und Treuhandwesen als Standesvertretung für die zugelassenen Wirtschaftsprüfer und Prüfungsgesellschaften in das „Institut der Wirtschaftsprüfer Deutschlands e. V." umgewandelt. Es dient fortab lediglich den Interessen dieses durch die Notverordnung neugeschaffenen Berufsstandes. Mitglieder desselben sind nicht mehr die Fachverbände, sondern die Einzelprüfer und die Wirtschaftsprüfer-Gesellschaften.

II. Gesetzliche Grundlage für die Ausübung der Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer ist § 36 der Gewerbeordnung in der Fassung der Verordnung vom 5. 6. 1931 Kap. VI (RGBl. Seite 279/313), in dessen Absatz III die Reichsregierung ermächtigt wird, mit Zustimmung des Reichsrates zu bestimmen, daß auch Personen, die andere als die in Absatz I genannten Gewerbe betreiben, oder die nicht selbständige Gewerbetreibende sind, durch die nach Landesrecht dazu befugten Staats- oder Kommunalbehörden oder Korporationen beeidigt und öffentlich angestellt werden können. Von dieser Ermächtigung hat die Reichsregierung in der Ausführungsverordnung vom 21. 10. 1931 (RGBl. S. 658) Gebrauch gemacht. Damit waren die Schwierigkeiten beseitigt, die der Bestellung und Beeidigung der Wirtschaftsprüfer in den einzelnen deutschen Ländern im Wege standen. Denn einmal fehlten bisher die Wirtschaftsprüfer in § 36 der Gewerbeordnung, zweitens mußte aber auch die Möglichkeit geschaffen werden, Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder sowie Angestellte von Prüfungsgesellschaften, also Personen, die nicht selbständig diesen Beruf ausübten, zu Wirtschaftsprüfern zu bestellen, da nach der bisherigen Rechtsauffassung nur selbständige Gewerbetreibende unter die Bestimmung des § 36 der Gewerbeordnung fielen. Um nun eine einheitliche Handhabung bei der Prüfung, Bestellung, Beeidigung, Ueberwachung und dem Widerruf des Wirtschaftsprüfers innerhalb des ganzen Reichsgebiets zu gewährleisten, hatte die Reichsregierung mit den Regierungen der Länder schon vor Inkrafttreten der Notverordnung die sogenannte „Länder-Vereinbarung" getroffen, die Grundsätze über die genannten Gegenstände enthält. Durch Bezugnahme des Art. 5 der I. Durchführungsverordnung vom 15. 12. 1931 auf die Ländervereinbarung ist diese für die weitere Ausgestaltung des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer grundlegend geworden. Die Ermächtigung zum Erlaß derartiger Rechtsverordnungen und allgemeiner Verwaltungsvorschriften war der Reichsregierung durch Art. XIV Abs. 1 der Notverordnung ausdrücklich eingeräumt worden. Auf Grund der Ländervereinbarung wurde beim DJHT. eine „Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer" gebildet, die sich aus Vertretern der Spitzenverbände der beteiligten Wirtschaftskreise, der Berufsverbände des Revisions- und Treuhandwesens und der Zulassungs- und Prüfungsstellen zusammensetzt. Die Reichsregierung und die Landesregierungen können sich vertreten lassen. Aufgabe der Hauptstelle ist es, Grundsätze für die zur Durchführung der Ländervereinbarung erforderlichen einheitlichen Bestimmungen vorzuschlagen und auf die einheitliche Durchführung und Handhabung dieser Bestimmungen

hinzuwirken (vgl. Ländervereinbarung I 3). Im Einzelnen sind die Aufgaben der Hauptstelle in § 4 ihrer Satzung näher umschrieben.

Nach der Ländervereinbarung sind nur solche Personen zu Wirtschaftsprüfern zu bestellen, die eine dieser Vereinbarung entsprechende Prüfung mit Erfolg abgelegt haben. Der Prüfung geht ein Zulassungsverfahren vor der zuständigen Zulassungs- und Prüfungsstelle voraus, da nur solche Anwärter zur Prüfung zugelassen werden, die eine Reihe persönlicher und fachlicher Voraussetzungen erfüllen. Hierzu gehört in persönlicher Beziehung, daß der Antragsteller seinen Wohnsitz in Deutschland haben muß, daß er in geordneten wirtschaftlichen Verhältnissen lebt und daß er seiner Persönlichkeit nach für den Wirtschaftsprüferberuf besonders geeignet erscheint. Ferner muß der Wirtschaftsprüfer mindestens 30 Jahre alt sein. Unter welchen Voraussetzungen die weiteren Erfordernisse erfüllt sind, ergibt sich aus den entsprechenden „Grundsätzen". Danach ist der Wirtschaftsprüfer nur dann selbständig, wenn er seine Tätigkeit unter eigener Verantwortung ausübt. Eine solche entfällt im allgemeinen, wenn der Wirtschaftsprüfer auf Grund eines Angestelltenverhältnisses tätig wird [29]). Die Selbständigkeit ist stets dann ausgeschlossen, wenn der Prüfer sich an Dienstanweisungen zu halten hat, die ihn verpflichten, Revisionsberichte oder Gutachten als Wirtschaftsprüfer auch dann zu unterschreiben, wenn deren Inhalt sich nicht mit seiner Ueberzeugung deckt. Für das Erfordernis der hauptberuflichen Tätigkeit wird nach den „Grundsätzen" vorausgesetzt, daß der Wirtschaftsprüfer nicht außer diesem Beruf einen andern Beruf ausübt, der seiner Art nach eine gleichzeitige Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer ausschließt, oder daß er einen mit dem Beruf eines Wirtschaftsprüfers an sich zu vereinbarenden anderen Beruf nicht in einer solchen Weise ausübt, daß die Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer damit zum Nebenberuf wird. Ausgeschlossen ist demnach die gleichzeitige Tätigkeit als Kaufmann im Sinne des § 1 II HGB., als Angestellter oder Beamter, als gesetzlicher Vertreter einer Kapital-Gesellschaft und als Buch- oder Betriebsprüfer im Dienste der Reichsfinanzverwaltung [30]). Erlaubt sind dagegen alle freien Berufe, welche die Wahrnehmung fremder Interessen in wirtschaftlichen, gewerblichen, technischen und rechtlichen Angelegenheiten zum Gegenstand haben, ebenso die Beratung und die Lehrtätigkeit in Fragen dieser Art [31]). Auch nach einem Beschluß der Vorstände der deutschen Anwaltkammern vom 8. 11. 1931 sind der Beruf des Rechtsanwalts und der des Wirtschaftsprüfers vereinbar, doch darf der Anwalt-Wirtschaftsprüfer Aufträge des von ihm geprüften oder von ihm zu prüfenden Unternehmens nicht übernehmen. Das Gleiche gilt für einen mit dem Anwalt-Wirtschaftsprüfer verbundenen Anwalt. Ferner ist die gesellschaftliche oder büromäßige Verbin-

[29]) Wegen der Ausnahmen für zeichnungsberechtigte Vertreter von Einzelprüfern und gesetzliche Vertreter von Prüfungsgesellschaften siehe „Grundsätze" I und II Zf. 2 und 3.

[30]) Siehe vorige Anmerkung.

[31]) Wegen der Einzelheiten vergl. auch hier wieder die „Grundsätze".

dung von Anwälten mit Wirtschaftsprüfern, die nicht Anwälte sind, nicht zulässig [32]).

Neben diesen persönlichen Voraussetzungen wird in fachlicher Beziehung außer der Prüfung eine 6jährige praktische Tätigkeit, davon mindestens 3 Jahre Prüfungstätigkeit, verlangt.

Revisions- und Treuhandgesellschaften, die die Wirtschaftsprüfer-Tätigkeit zum Gegenstande haben, können in allen Gesellschaftsformen betrieben werden, G.m.b.H. s jedoch nur, wenn sie sich hinsichtlich des Mindestkapitals, der Veröffentlichung der Bilanz und des Geschäftsberichts den Vorschriften für die Aktiengesellschaften unterwerfen. Während aber bei den Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und G.m.b.H. s nur ein Vorstandsmitglied Wirtschaftsprüfer zu sein braucht, ist dies bei anderen Gesellschaftsformen für alle persönlich haftenden Gesellschafter, die in Deutschland ihren Wohnsitz haben, erforderlich [33]).

Die Zulassungsausschüsse dürfen hinsichtlich der Genehmigung oder Ablehnung des Gesuchs der Bewerber zwar nicht willkürlich entscheiden, doch brauchen sie die Gründe der Ablehnung nicht bekanntzugeben. Auch hat der Bewerber außer dem Weg der einfachen Beschwerde keinerlei Möglichkeit, den ablehnenden Bescheid durch eine weitere Instanz anzufechten. Mit Recht fordert daher Klebba [34]) zur Vermeidung des Eindrucks von Begünstigungen und Bevorzugungen die Schaffung eines Kontrollorgans.

Die abzulegende Fachprüfung stellt an die Bewerber sehr hohe Anforderungen. Und mit Recht. Sie soll eben das Mittel sein, jene hochqualifizierten Persönlichkeiten heranzubilden, die den in der Praxis an sie herantretenden Aufgaben in vollem Umfange gerecht werden und jede Halbheit des Wissens und Könnens von vornherein ausschließt. Die Prüfung besteht in einer Hausarbeit, einer schriftlichen und einer mündlichen Prüfung, welch letztere sich auf sämtliche Zweige der Betriebswirtschaftslehre und des Rechts, insbesondere des Wirtschaftsrechts, sowie auf das Prozeßrecht unter besonderer Berücksichtigung des Konkurses und des Vergleichsverfahrens und auf die Steuerlehre erstreckt [35]).

Nach erfolgreich abgelegter Prüfung wird der Anwärter von der Landesregierung oder der von dieser damit beauftragten Stelle (meistens der Industrie- und Handelskammer) durch Vereidigung unter Vorbehalt des Wi-

---

[32]) Vgl. Schulte in Dt. Steuerztg. 1932/126.

[33]) Ueber die Bestellung von Vertretern und Prokuristen sowie über weitere Einzelheiten siehe die „Zulassungsbedingungen" IIa.

[34]) Klebba ZBH. 32/155.

[35]) Fluhme („Beleg und Bilanz" 1931 Heft 33) stellt fest, daß das Programm über die Prüfungsgebiete umfassend genug sei, um, wenn eine Beherrschung dieser sämtlichen Gebiete verlangt werde, ein Leben zu verstudieren; und resignierend fragt er, welche Aussichten hier der Nichtakademiker und welche der Akademiker habe; er meint keine. Diese Befürchtungen dürften aber durch die Tatsache, daß bereits über 600 Prüfer ernannt sind, gegenstandslos geworden sein — Vgl. auch DAZ. vom 19. VIII. 32: „Die Problematik der WP."

derrufs zum Wirtschaftsprüfer bestellt; dabei wird dem Wirtschaftsprüfer eine Bestallungsurkunde ausgehändigt. Die Bestellung begründet jedoch kein öffentlich-rechtliches Dienstverhältnis, sie enthält vielmehr eine auf Grund des erfolgreich geführten Befähigungsnachweises erteilte öffentliche Beglaubigung besonderer Sachkunde, die begrifflich der Approbation bei anderen Berufen gleichsteht [36]). Nunmehr wird der Wirtschaftsprüfer der Hauptstelle und dem Institut der Wirtschaftsprüfer gemeldet; die Hauptstelle trägt den öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer in eine Liste ein. Nach Ziffer VI der Ländervereinbarung ist der Wirtschaftsprüfer berechtigt, seine Tätigkeit innerhalb des ganzen Reichsgebietes auszuüben. Diese Bestimmung mußte getroffen werden, weil bisher der § 36 der Gewerbeordnung in dem Sinne ausgelegt wurde, daß die Anstellung nur für den Bereich der die Anstellung vollziehenden Behörde Gültigkeit hatte [37]).

Die gesamte Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers wird in Anbetracht der weittragenden Folgen der ihm übertragenen Aufgaben durch die für seinen Wohnsitz zuständige Industrie- und Handelskammer dauernd überwacht. Eine solche Ueberwachung ist für die Reinhaltung des Standes und die Möglichkeit der Ausmerzung unwürdiger und unzuverlässiger Elemente durchaus nötig. Tritt nun der Fall ein, daß der öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer sich als unzuverlässig erweist oder die für die Bestellung notwendigen Voraussetzungen weggefallen sind, oder daß die Unrichtigkeit der Nachweise über die abgelegte Prüfung dargetan wird, so kann die Bestellung unter Mitwirkung der Zulassungs- und Prüfungsstelle widerrufen werden [38]). Die von solchen Personen ausgeführten Prüfungen sind nach erfolgtem Widerruf von vornherein ungültig [39]). Soll die Bestellung aus Gründen widerrufen werden, die sowohl unter den Tatbestand des Abs. 1, als auch des Abs. 2 der Ländervereinbarung IV fallen, so geht die Bestimmung des Abs. 2 derjenigen des Abs. 1 vor, da es sich bei der ersteren um eine spezielle Vorschrift handelt [40]). Dem Widerrufsverfahren wegen mangelnder Zuverlässigkeit geht ein Feststellungsverfahren vor der zuständigen Zulassungs- und Prüfungsstelle voraus (Ziffer IV Abs. 2 und 3 der Ländervereinbarung). Der Rechtsschutz der Wirtschaftsprüfer ist allerdings für solchen Fall nur dürftig. Die für den Widerruf zuständige Stelle kann zwar nach dem ersten Feststellungsverfahren von dem Widerruf absehen, hat dann aber den Sachverhalt zur nochmaligen Verhandlung an die zuständige Zulassungs- und Prüfungsstelle zurückzuverweisen

---

[36]) Friedländer Vorbem.. vor § 262a ff.

[37]) Vgl. Landmann § 36 GO.

[38]) Dieser Widerruf ist aber streng zu unterscheiden von dem der Wahl oder Bestellung durch die GV. resp. das Gericht nach § 262 b V. vgl. wegen des Widerrufs auch Zf. IV der Ländervereinbarung. — Uebrigens sind Ernennungen von Personen, bei denen die gesetzlichen Voraussetzunaen nicht vorliegen, ebenso wie die etwa trotzdem vorgenommene Vereidigung nichtig, nicht nur anfechtbar.

[39]) So mit Recht Schrader S. 39; vgl. auch Hamb. OVG. in Hans. RGZ. 1928 A. Sp. 428.

[40]) So auch Schrader S. 52.

oder eine andere Zulassungs- und Prüfungsstelle um nochmalige Verhandlung zu ersuchen. Bleibt es nun bei der bisherigen Feststellung, so muß der Widerruf erklärt werden. Durchaus unzulänglich ist dieses Verfahren also, wenn die zuerst mit der Sache befaßte Zulassungs- und Prüfungsstelle die Sache zum 2. Mal behandelt; wohl selten wird dabei ein von der ersten Feststellung abweichendes Ergebnis herauskommen. Im Falle des Widerrufes wegen Mangels der notwendigen Voraussetzungen oder wegen Unrichtigkeit der Nachweise über die abgelegte Prüfung findet ein Feststellungsverfahren überhaupt nicht statt. Auch hier wäre die Zubilligung eines gewissen Rechtsschutzes für den Wirtschaftsprüfer durchaus angebracht [41]).

Soweit in den einzelnen Ländern die verwaltungsgerichtliche Klage zulässig ist, kann die Entscheidung der für den Widerruf zuständigen Stelle allerdings mit einer solchen angefochten werden. Wo das aber nicht der Fall ist, würde nur noch die allgemeine Beschwerde an die nächst höhere Stelle in Frage kommen.

Abgesehen vom Widerruf kann die Bestellung zum öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer nach § 53 der Gewerbeordnung auch zurückgenommen werden, wenn die Unrichtigkeit der Nachweise dargetan wird, auf Grund derer die Bestallung erfolgt ist, oder wenn dem Inhaber die bürgerlichen Ehrenrechte aberkannt sind — in diesem Falle jedoch nur für die Dauer des Ehrenverlustes — oder wenn aus Handlungen oder Unterlassungen des Inhabers der Mangel derjenigen Eigenschaften, welche bei der Erteilung der Bestallung nach den Vorschriften der Gewerbeordnung vorausgesetzt werden mußten, klar erhellt. Soweit sich die Gründe für den Widerruf mit denjenigen für die Zurücknahme decken, ist die wahlweise Durchführung der beiden Verfahren zulässig, doch ist das Zurücknahmeverfahren nur möglich, wenn der Rekurs gegeben ist und entweder die erste oder die zweite Instanz kollegial entscheiden (§ 21 Gewerbeordnung). Die Gründe für den Widerruf gehen übrigens über diejenigen für die Zurücknahme hinaus, denn die Ländervereinbarung schreibt den Widerruf schon vor, wenn nach der Bestellung ein Mangel an Zuverlässigkeit eintritt, der nicht immer auf einen Mangel der genannten Voraussetzungen zurückzuführen sein braucht. Als Folgen des Widerrufs oder der Zurücknahme der Bestellung hat der Wirtschaftsprüfer das von ihm geführte Siegel sowie die Anstellungsurkunde zurückzugeben.

Schließlich ist noch darauf hinzuweisen, daß bei Verletzung der Standespflichten, insbesondere bei ehrenrührigem Verhalten des Wirtschaftsprüfers, ein Disziplinarverfahren vor dem Institut der Wirtschaftsprüfer anhängig gemacht werden kann. Ferner ist die Beschwerde bei der zuständigen Industrie- und Handelskammer über den Wirtschaftsprüfer zulässig. Ganz allgemein ist noch zu bemerken, daß sich die Fachliteratur bezüglich der Frage, ob der Wirtschaftsprüfer-Beruf ein Gewerbe oder ein freier Beruf sei, im

---

[41]) Vgl. zum Widerruf im übrigen Preuß. OVG. vom 10. 4. 1924, dagegen die Entscheidung vom 3. 3. 1927 (zitiert nach Frielinghaus S. 32).

Sinne des letzteren entschieden hat. Als Kriterium eines solchen wird teils die öffentliche Bestellung [42]), teils die Verrichtung einer geistigen Tätigkeit, für deren Ausübung ein Spezialstudium notwendig sei, angenommen [43]). Jedenfalls kann man sagen, daß der Beruf des Wirtschaftsprüfers dem des Arztes und des Anwalts in jeder Beziehung vergleichbar ist; diese beiden sind aber längst als freie Berufe anerkannt [44]).

Mit dieser Frage hängt diejenige der Eintragung des Wirtschaftsprüfers ins Handelsregister zusammen. Konsequenterweise muß sie ebenfalls grundsätzlich verneint werden [45]). Ausnahmen sind nur dort zu machen, wo die Gesellschaftsform, in der die Wirtschaftsprüfer-Tätigkeit betrieben wird, den Wirtschaftsprüfer ohne weiteres zum „Formkaufmann" stempelt; es sind dies also insbesondere die Formen der Aktien-Gesellschaften und der G.m.b.H. [46]).

Die Schaffung des neuen Berufsstandes werden gewissenlose Elemente für ihre eigenen selbstsüchtigen Zwecke auszubeuten versuchen, indem sie sich, ohne dazu berechtigt zu sein, den Titel eines Wirtschaftsprüfers oder eine ähnlich klingende Bezeichnung zulegen. Es ist Pflicht der zuständigen Stellen, hier ein wachsames Auge zu haben und derartigen Individuen das Handwerk zu legen. Vor allem muß eine ausreichende gesetzliche Schutzvorschrift geschaffen werden. Einen gewissen Schutz bietet allerdings schon der § 360 Ziffer 8 StGB. [47]). Mit Rücksicht auf die erhebliche Bedeutung der Frage sollten in Zukunft derartige Delikte aber nicht mehr als Uebertretung bestraft werden; am Platze ist hier eine empfindliche Geld- oder Freiheitsstrafe!

---

[42]) So Frielinghaus Seite 27.

[43]) So von Ertel S. 59.

[44]) Vgl. auch Horrwitz Kom. § 262c Anm. 3 und Klausing S. 184, sowie Urteil des Landgerichts Stettin vom 21. Dezember 1932 (nach Schulte in Dt. Steuerztg. 1933/126).

[45]) Schlegelberger Kom. Art. 5 der I. DVO. vom 15. 12. 31: zweifelhaft!

[46]) So auch Frielinghaus S. 27; vgl. ferner K. G. Entsch. vom 24. 8. 31 (Wirtschaftsprüfer 32/20).

[47]) Laut Rundschreiben der „Hauptstelle" vom 25. VI. 32 ist die Einfügung einer entsprechenden Strafbestimmung in § 147 GO. vorgesehen.

Hauptteil.

Die Stellung des Bilanzprüfers nach dem neuen Aktienrecht.

1. Kapitel.

Der Grundsatz der Notverordnung; Ausnahmen von der Pflichtprüfung.

A. Als obersten Grundsatz stellt die Notverordnung in § 262a die Bestimmung auf, daß der Jahresabschluß der AG. unter Einbeziehung der zugrunde liegenden Buchführung und des Geschäftsberichts durch einen oder mehrere BP. zu prüfen sind. Diese Vorschrift bezieht sich prinzipiell auf alle AG.'en und — gemäß Art X der Not-VO. — auf alle KG.'en a. A. Es sind indessen eine Reihe von Ausnahmen vorgesehen.

I. Zunächst hat die Not-VO. in Art. XIV. Abs. II Zf. 2 und 3 selbst schon der Reichsregierung die Ermächtigung erteilt, durch allgemeine Anordnung für AG.'en und KG.'en a.A. geringeren Umfangs oder von besonderer Art Ausnahmen von den Vorschriften zuzulassen, die die Prüfung des Jahresabschlusses durch BP. betreffen und ferner durch allgemeine Anordnung zu bestimmen, welche Gesellschaften als solche geringeren Umfangs oder von besonderer Art anzusehen sind. Von dieser Ermächtigung hat die Reichsregierung Gebrauch gemacht und in Art. 3 Abs. I S. 2 der ersten Durchführungsverordnung vom 15. 12. 1931 bestimmt, daß die Vorschriften über die Pflichtprüfung für AG.'en und KG.'en a.A. mit einem Grundkapital von 3 000 000 RM. und weniger an einem noch von der Reichsregierung festzusetzenden Zeitpunkt in Kraft treten, während im übrigen die Vorschriften über die Bilanzprüfung erstmalig für das Geschäftsjahr anzuwenden waren, das nach dem 30. 9. 1931 begonnen hatte (Art. 3 Abs. I S. 1 der I. DVO.) [48]). Die G'en geringen Umfangs waren also zunächst noch von der Pflichtprüfung befreit. Die Befreiung in diesem Umfange war allerdings nur vorübergehender Art, denn nach § 7 der II. DVO. vom 20. 12. 1932 wurde die Pflichtprüfung auf die G.'en mit einem Grundkapital von 500 000 bis 3 000 000 RM ausgedehnt. Alle hierunter fallenden G.'en mußten sich erstmalig der Pflichtprüfung unterziehen, soweit ihr Geschäftsjahr nach dem 30. 9. 1932 begonnen hatte. Schließlich hat die Reichsregierung durch VO. vom 16. Februar 1934 (RGBl. I 125) bestimmt, daß für AG.'en und KG.'en a.A., die bisher der Pflichtprüfung noch nicht unterstellt waren, weil ihr Grundkapital weniger als 500 000 RM betrug, die Vorschriften über

[48]) Von der Ermächtigung des Art. XIV Abs. 2 Zf. 4, bis zum Inkrafttreten der Pflichtprüfungsvorschriften einstweilige Vorschriften für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichtes zu erlassen, hat die Reichsregierung keinen Gebrauch gemacht.

die Pflichtprüfung erstmalig für das Geschäftsjahr anzuwenden sein, das nach dem 30. September 1933 begonnen hat. Damit ist die Pflichtprüfung auf alle G'en ohne Rücksicht auf ihre Größe erstreckt worden. Es war auch nicht einzusehen, warum nur die größeren G'en sich ihr unterziehen sollten [49]). Unregelmäßigkeiten können so gut bei den kleinen wie bei den großen G'en vorkommen. Zugegeben ist, daß kleinere, vor allem konzernfreie G'en vom AR. selbst leichter kontrolliert werden können. Es ist aber zu berücksichtigen, daß auch diese kleineren G'en erfahrungsgemäß tatsächlich nicht in dem Umfange kontrolliert werden, wie die Aktionäre und die Gläubiger der G'en es beanspruchen können. Auch Familien-G'en bleiben nunmehr im Interesse der Gläubiger und der Oeffentlichkeit hiervon nicht ausgeschlossen. Uebrigens bemerkt Ertel a. a. O., daß die Befreiuungsvorschrift schon dazu geführt hat, daß sich eine Interessengemeinschaft von AG'en geringeren Umfangs gebildet hat, welche nichts anderes erstrebte, als sich der Pflichtrevision zu entziehen [50]). Es ist auch beobachtet worden, daß gerade solche G'en, die in erster Linie eine Revision nötig hätten, sich nicht freiwillig revidieren lassen [51]). Daher war eine unterschiedliche Behandlung der G'en in dieser Beziehung nicht am Platze. Auch die bisweilen gegen die Pflichtprüfung, besonders für kleinere AG'en, ins Feld geführte Kostenfrage dürfte keine erhebliche Rolle spielen, da die Kosten stets — vor allem schon mit Rücksicht auf den Bestätigungsvermerk — als produktiv zu betrachten sind [52]). Dies wird auch bisweilen von den Gegnern der Pflichtrevision anerkannt.

II. Befreiungen von der Pflichtprüfung läßt die I. DVO. in Art. 4 eintreten für die Privat-Notenbanken, die Deutsche Golddiskontbank und die als gemeinnützig anerkannten Wohnungsunternehmungen. Diese Gesellschaften sind von der Pflichtprüfung befreit, weil sie bereits auf Grund besonderer gesetzlicher Vorschriften geprüft werden. Nach Art. 8 der II. DVO. sind weiter noch freigestellt die Bahnen des allgemeinen Verkehrs sowie die nebenbahnähnlichen Kleinbahnen. Dies gilt jedoch für die in den nichtpreußischen Ländern den nach dem preußischen Gesetz über Kleinbahnen und Privat-Anschlußbahnen vom 28. 7. 1932 gleichzuerachtenden Bahnen des nicht allgemeinen Verkehrs nur, wenn sie der Aufsicht der Landesregierung unterstehen und diese zur Prüfung der Buchführung und Rechnungslegung befugt ist. Da in den genannten Fällen also eine Pflichtprüfung nicht stattfindet, entfällt auch die Wahl eines BP. Einen von der Verwaltung oder einem

---

[49]) Vgl. Rundschreiben des DIHT. vom 12. 3. 30; ferner Ertel S. 75; Bondi Rechte S. 244; Voß S. 24; Dt. Wirtsch.Ztg. v. 24. 7. 30; dagegen Bericht des Dt. Anw.Vereins zum Reg.Entw. S. 46/47; Sintenis Bankarchiv 29/465; Enquete-Ausschuß S. 89.

[50]) Vgl. auch Homburger AR. S. 86.

[51]) Vgl. Bücherrevisoren S. 16; Klausing S. 174.

[52]) So z. B. Anw.Verein I S. 89; Bücherrevisoren S. 15.

Aktionär gestellten Antrag bei Gericht auf Bestellung eines BP. müßte der Registerrichter ablehnen [53]).

III. Schließlich weist Schlegelberger [54]) mit Recht darauf hin, daß auch im Stadium der Liquidation und des Konkurses der G. eine Pflichtprüfung nicht erfolgen könne, da die für solche Fälle aufgestellten Bilanzen ganz anderen Zwecken dienen als die Jahresbilanzen; sie seien nämlich keine Gewinnermittlungs-, sondern Vermögensverteilungs-Bilanzen. Es liege auch nicht im Interesse der Aktionäre und Gläubiger, wenn die immerhin erheblichen Kosten noch für die Prüfung der Verteilungsbilanzen aufgewendet würden.

B. Nach dem Wortlaut des § 262a Abs. I „ist" der Jahresabschluß der G. zu prüfen. Durch diese Terminologie des Gesetzes dürfte der zwingende Charakter der Pflichtprüfungsvorschriften unzweideutig zum Ausdruck gebracht worden sein [55]). Indessen wird bisweilen die Ansicht vertreten, daß die Pflichtprüfungsvorschriften dispositiven Rechts seien [56]); und zwar mit der Begründung, daß nach § 262b IV das Gericht den BP., falls ein solcher nicht von der GV. gewählt sei, nur auf Antrag zu bestellen habe. Zuzugeben ist zwar, daß ohne Antrag eine Pflichtprüfung nicht erzwungen werden kann [57]), doch wird die Folge der Verletzung der Pflichtprüfungsvorschriften — Anfechtbarkeit eines trotzdem erfolgten Genehmigungsbeschlusses über den Jahresabschluß, ferner die Nichtigkeit einer Satzungsbestimmung, die die Nichtprüfung des Jahresabschlusses vorsähe — durch das Fehlen des Antrages nicht berührt. Das Antragsrecht der Verwaltungsorgane ist für sie auch zugleich eine Pflicht. Kommen sie dieser Pflicht nicht nach, so machen sie sich schadensersatzpflichtig gemäß §§ 241, 246, 249 [58]). Es ist auch nicht zulässig, daß sämtliche Beteiligten übereinstimmend erklären, von einer Prüfung des Jahresabschlusses absehen zu wollen; derartige Beschlüsse wären

---

[53]) Homburger AR. S. 18.

[54]) Schlegelberger Kom. Vorbem. vor § 262a Anm. 3; Horrwitz Kom. Vorbem. zu Art. VI; Klausing S. 90; E. II § 185 II regelt diesen Fall ausdrücklich.

[55]) Den zwingenden Charakter bejahen auch Schlegelberger Kom. § 262a Anm. VI; Neufeld § 262a Anm. 6; Staub-Pinner § 262a Anm. 16; vgl. auch Schmölder JW. 32/703; Bericht des Anw.Vereins zum Reg.Entw. S. 44, der aber dennoch die Bestimmungen für verzichtbar hält; Horrwitz Kom. § 262a Anm. 9.

[56]) So Lehmann-Hirsch § 262b Anm. 5; Friedländer, Wirtschaftsprüfer 1932/12; derselbe St. Steuerztg. 1932 S. 81; Anw. Verein Bericht S. 690; Pinner ZBH. 32/119 ff.; Hachenburg DJZ. 1932/208 ff.

[57]) So auch Koenige § 262 b Anm. 1 und die Liter. unter Anm. 56; Nußbaum JW. 32/2583.

[58]) Koenige § 262b Anm. 1; Schlegelberger Kom. 262a Anm. VI und § 262b Anm. IV 1; Horrwitz Kom. § 262b Anm. 14; a.A. Goldschmit § 262b Anm. 14 und Lehmann-Hirsch § 262b Anm. 5 sowie Nußbaum JW. 32/2583.

nichtig. Daher ist auch die Ansicht von Staub-Pinner[59]), die einen solchen Beschluß für gültig halten, irrig. Die Prüfung muß erfolgen. Sie kann nur wegen der Fassung des Gesetzes nicht zwangsweise durchgeführt werden[60]). Wären die Pflichtprüfungsvorschriften nachgiebiges Recht, so würde damit der Sinn der ganzen Einrichtung vereitelt. Denn nur allzu häufig würde es vorkommen, daß gerade die G'en, die der Pflichtprüfung am dringendsten bedürften, sich nicht revidieren lassen würden.

C. Durch die gesetzliche Einführung der Pflichtrevision ist der AR. nicht von seiner Prüfungspflicht und Verantwortlichkeit entbunden worden. Er kann sich durch die Uebertragung der Prüfung auf die BP. auch nicht von der Haftung befreien[61]). Das kommt am deutlichsten darin zum Ausdruck, daß die NV. den § 246, in dem bisher die Prüfungspflicht des AR. verankert war, weiterhin in vollem Umfang aufrecht erhalten hat[62]). Es ist vielfach in der Fachliteratur behauptet worden, daß durch die weiterbestehende Prüfungspflicht des AR. neben der Prüfung durch den BP. eine unnötige Doppelarbeit geleistet werden müsse[63]). Das ist nicht der Fall. Die Pflichtprüfung soll keine Erschwerung, sondern eine Erleichterung des gesamten Kontrollwesens darstellen. Zwar ist im allgemeinen anzunehmen, daß der AR. seiner Pflicht genügt hat, wenn er den Bericht der BP. nach allen Richtungen hin auswertet und die Konsequenzen für seine Dispositionen daraus zieht. Er bleibt aber in vollem Umfang für die ordnungsmäßige Durchführung der Prüfung des Jahresabschlusses verantwortlich. Eine eigene Prüfung durch den AR. wird man allerdings dort verlangen müssen, wo der Prüfungsbericht des BP. auf Unregelmäßigkeiten hinweist oder die Zuverlässigkeit des BP. angezweifelt werden muß[64]). Ferner ist bisweilen behauptet worden, daß durch die Einführung des BP. die Einrichtung des AR.

---

[59]) Staub-Pinner § 262a Anm. 16.

[60]) So insbes. Klausing S. 237.

[61]) Das hatten z. B. Komm. Ber. des 34. DJT. S. 21 u. Anw.Verein S. 103 vorgeschlagen; vgl. auch von Falkenhausen S. 441. Dagegen aus Gründen der Unabhängigkeit Homburger ZBH. 30/107; derselbe Neugestaltung S. 57.

[62]) Nach § 79 E. I hatte der AR. die Geschäftsführung zu überwachen, statt wie nach § 246 „in allen Zweigen" der Verwaltung. Die Fassung des E. I, die für den AR. eine Erleichterung schaffen sollte, ist aber nicht in die Novelle übernommen worden.

[63]) Anw.Verein I S. 98; Pinner JW. 30/3679; derselbe Aktien-Novelle S. 26; Homburger JW. 31/2935; Weißenberger S. 61; Ber. des Anw.Vereins zum Reg.Entw. S. 28.

[64]) Müller-Erzbach Lehrbuch S. 336; Schmölder JW. 30/2626; Pinner JW. 30/3679; derselbe Aktien-Nov. S. 28; Friedländer § 262e Anm. 3; Homburger JW. 31/2935; derselbe AR. S. 56 u. 84; Staub-Pinner § 246 Einl. II; derselbe § 262e Anm. 6; Koenige § 262e Anm. 3; Krit. Bem. S. 29; Schlegelberger Kom. Vorbem. 2 vor § 262a ff.; Rheinstrom § 262e Anm. 4; Passow S. 467; Klein S. 37; Neufeld Vorbem. 2 vor § 262a; RG. 93/340; Horrwitz Kom. § 262e Anm. 7; Hachenburg DJZ. 30/1481 (zu E. I); Schmölder JW. 31/2927; Goldschmit § 262e Anm. 5; teilweise a.A. Lehmann-Hirch § 262e Anm. 5.

gegenstandslos geworden sei. Dem kann nicht beigetreten werden. Denn die Haftung für die Prüfung dem BP. allein zu überlassen, erscheint nicht zweckmäßig. Die Aktionäre, die Gläubiger der G. und die Oeffentlichkeit würden sich eines sicheren Garanten für die Ordnungsmäßigkeit der Betriebsführung begeben. Der AR., dessen Mitglieder meistens seit Jahren die Verhältnisse des Unternehmens kennen, sind weit eher imstande, die Belange desselben wahrzunehmen als die BP., denen es infolge der kurzen Zeit, in der sie in den einzelnen Unternehmungen tätig sind, garnicht möglich ist, sich in dem erforderlichen Maße in das Unternehmen hineinzuarbeiten. Auch können sie als Außenstehende garnicht das Interesse daran haben wie es beim AR. der Fall ist. Schließlich ist ihre Aufgabe eine ganz andere als die des AR. Die BP. haben nur Tatsachen festzustellen. Der AR. ist zum großen Teil Verwaltungsorgan und hat als solches Richtlinien zu geben und Zweckmäßigkeitserwägung anzustellen; dies ist nicht Sache des BP. [65]). Davon abgesehen verbleiben dem AR. aber noch eine Reihe anderer Aufgaben, die hier nicht weiter zur Erörterung gestellt werden können. Es sei diesbezüglich auf die ausführliche Darlegung von Riesser, Rathenau, Sontag, Lehmann [66]) hingewiesen.

In diesem Zusammenhang sei noch kurz bemerkt, daß die NV. auch die Prüfung für besondere Fälle durch Revisoren nach § 266 aufrecht erhalten hat. Die Prüfung der Bilanzen konnte hierbei unberücksichtigt bleiben, weil sie ja durch die jährliche Prüfung des Jahresabschlusses nach §§ 262a ff. fortlaufend vorgenommen wird und somit ein Bedürfnis, diese Prüfung durch besondere Revisoren zu wiederholen, nicht besteht.

2. Kapitel.
Wahl und Bestellung des Bilanzprüfers.

I. Abschnitt: Die Wahl.

Einer der wichtigsten Grundsätze der Pflichtprüfungsvorschriften ist die Unabhängigkeit des BP. von der Verwaltung der zu prüfenden G. Eine solche Unabhängigkeit ist schon um deswillen nötig, weil der BP. in erheblichem Umfange die Handlungen der Verwaltungsorgane nachzuprüfen hat [67]). Um diesen Grundsatz zu gewährleisten, ist in § 262b I S. 1 bestimmt worden, daß die Wahl des BP. durch die GV. zu erfolgen hat [68]). Eine absolute

[65]) Vgl. Anm. 296.

[66]) Riesser 28. DJT. S. 216/217; Rathenau S. 15 ff.; Sontag S. 106; Lehmann 34. DJT. S. 652.

[67]) Vgl. E. I Erl. S. 116; Goldschmit § 262b Anm. 1; 28. DJT. S. 29 Rehm).

[68]) Dagegen in VAG. § 58 I: Bestimmung des BP. durch den AR.; die Aufsichtsbehörde hat ein Einspruchs- und Ernennungsrecht; vgl. auch Homburger JW. 31/2938.

Sicherheit bietet allerdings auch dieses Verfahren nicht. Denn in der GV. wird häufig die Majorität derjenigen Aktionäre anwesend sein, die auch die Mitglieder der Verwaltung gewählt hat. Diese Aktionäre werden also mit der Verwaltung harmonieren und die Vorschläge derselben berücksichtigen. Es wird auch gegen die Wahl durch die GV. eingewendet, daß die Aktionäre den Prüfer meistens nicht kennen werden und daß daher unter Umständen ein solcher Prüfer in böser Absicht von der Verwaltung vorgeschlagen wird, der nur leicht und wenig gründlich prüfen kann. Wenn sich dann noch obendrein die Minderheit uninteressiert verhält, so ist mit der Wahl des BP. durch die GV. allerdings nicht viel gewonnen [69]). Trotzdem dürfte die Wahl durch die GV. noch die beste Lösung sein [70]). Gegen oberflächliche Prüfungen schützt schon die Monopolstellung des WP. [71]). Man hat auch bisweilen vorgeschlagen, den BP. in jedem Falle durch das Gericht oder eine andere amtliche Stelle bestellen zu lassen [72]). Weil aber in solchem Fall die Pflichtprüfung stets einen gewissen amtlichen Charakter tragen würde und es außerdem den Anschein erweckte, als ob der Staat eine Garantie für die einwandfreie Durchführung der Prüfung sowie für die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung übernähme, dürfte es zweckmäßiger sein, die Wahl den an der Pflichtprüfung unmittelbar interessierten Kreisen selbst zu überlassen. Hinzu kommt noch, daß der BP. eine Persönlichkeit sein soll, die das unumschränkte Vertrauen der G. genießt. Wenn auch die öffentlich bestellten WP. als für die Vornahme der Prüfung unbedingt qualifiziert anzusehen sind, so ist die Vertrauensfrage doch damit noch nicht gelöst. Sie ist vielmehr ein höchst persönliches Moment, das durch Eignungsprüfungen usw. nicht erworben werden kann. Die Schwierigkeit kann nur dadurch behoben werden, daß die G. sich ihren Prüfer selbst wählt. Außerdem werden auch das Bewußtsein der zivil- und strafrechtlichen Verantwortlichkeit sowie die Berufsauffassung des BP. zu der erforderlichen Objektivität nicht unerheblich beitragen [73]).

Die Frage, wann und bis wann die Wahl zu erfolgen hat, hat in der Fachliteratur Anlaß zu Meinungsverschiedenheiten gegeben. Während der Vorentwurf in § 119 I bestimmte, daß die BP. für jedes Geschäftsjahr im voraus gewählt werden, also eine Mußvorschrift darstellte, ist die entspre-

[69]) Vgl. Nußbaum JW. 32/2583; Homburger AR. S. 16; E. I Erl. S. 116; Ertel S. 111; Klebba ZBH. 31/204ff.; Voß S. 25.

[70]) Vgl. Bondi Rechte S. 244; Pinner 34. DJT. S. 652; Anw.Verein S. 112.

[71]) Die Wahl oder Bestellung durch den AR. ist also aus den oben dargelegten Gründen unmöglich (vgl. Bücherrevisoren S. 19). Anders wäre es gewesen, wenn die NV. den BP. als ein Hilfsorgan des AR. konstruiert hätte, wie das schon vor der Einführung der Pflichtprüfung bei großen G'en hinsichtlich der Treuhand-G'en der Fall war. Aus Gründen der Unabhängigkeit des BP. ist daher auch eine Delegation des Wahlrechts auf den AR. unzulässig (vgl. Lehmann-Hirsch § 262b Anm. 1; Staub-Pinner § 262b Anm. 1; Schlegelberger Kom. § 262b Anm. II 1 und Schmölder JW. 31/2926 befürchten bei Wahlen durch den AR. mit Recht die „Kundenabhängigkeit".

[72]) Vgl. Einl. Anm. 6.

[73]) Vgl. auch Voß S. 25.

chende Gesetzesstelle in der NV. als Sollvorschrift ausgestaltet. Zweckmäßigerweise wird der BP. in der GV., die über den Jahresabschluß beschließt, bereits für die Prüfung des folgenden Geschäftsjahres gewählt, damit er baldmöglichst mit seiner Arbeit beginnen kann; sie empfiehlt sich dann auch, um die Einberufung einer außerordentlichen GV. eigens für die Wahl des BP. — die an sich durchaus zulässig ist [74]) — zu vermeiden. Da es sich hier aber um eine Sollvorschrift handelt, ist die Wahl auch nach dem Ablauf des zu prüfenden Geschäftsjahres möglich [75]). Wie lange kann sie aber noch hinausgeschoben werden? Lehmann-Hirsch [76]) meinen, daß das Wahlrecht der GV. erlischt, wenn die Prüfung die fristgemäße Einberufung der GV. unmöglich machen würde, also spätestens mit Einberufung der ordentlichen GV. Im Hinblick auf § 260 II S. 2 würde das bedeuten, daß die Wahl spätestens nach Ablauf von 6 Monaten seit dem Schluß des zu prüfenden Geschäftsjahres unmöglich wäre. Nach Lehmann-Hirsch a. a. O. kann die Prüfung von diesem Tage an seitens der GV. nur noch nach Maßgabe der §§ 266 ff. betrieben [77]) werden. Staub-Pinner [78]) vertreten dagegen den Standpunkt, daß, wenn die Wahl versäumt und BP. auch nicht gerichtlich bestellt worden sind, die ordentliche GV. die Nachholung der Bilanzprüfung beschließen und die Wahl der BP. vornehmen könne. Dieser Standpunkt ist richtig. Er findet zwar auf den ersten Blick im Gesetz keine Stütze. Im Gegenteil: § 260 II schreibt eindeutig vor, daß der V. in den ersten 3 bezw. 6 Monaten den Jahresabschluß sowie einen Geschäftsbericht vorzulegen hat. Dabei ist ausdrücklich bestimmt, daß die Dauer von 6 Monaten nicht überschritten werden darf. Da nun der Jahresabschluß zu prüfen „ist", bevor er der GV. zur Beschlußfassung vorgelegt wird, scheint das Wahlrecht der GV. an § 260 II S. 2 seine Grenze zu finden. Wenn man sich aber die Konsequenzen klar macht, wird man der Staub-Pinner'schen Ansicht doch den Vorzug geben müssen. Denn eine zu spät geprüfte Bilanz ist immer noch besser als eine überhaupt nicht geprüfte. Der Genehmigungsbeschluß über letztere wäre anfechtbar, bezüglich der ersteren aber nicht (vgl. auch Seite 26; ferner Horrwitz Kom. 262b Anm. 19). Was im Vorstehenden über die primäre Wahl von BP. ausgeführt ist, wird auch für die Ersatzwahl nach § 262b IV S. 2 Geltung haben müssen [79]).

---

[74]) Schlegelberger Kom. § 262b Anm. IV 2; Klausing S. 211.

[75]) So z. B. auch Rheinstrom § 262b Anm. 5; Goldschmit Kom. § 262b Anm. 3; Friedländer § 262b Anm. 1; Schmölder JW. 31/2926; vgl. ferner Klebba ZBH. 31/204 ff. (zu E. I).

[76]) § 262b Anm. 1; ebenso Neufeld § 262b Anm. 4; Schlegelberger Kom. § 262b Anm. II 2; Rheinstrom § 262b Anm. 3.

[77]) So auch Rheinstrom § 262b Anm. 3.

[78]) Staub-Pinner § 262b Anm. 1.

[79]) Schlegelberger Kom. 262b Anm. IV 2, der mit Recht darauf hinweist, daß ein im Gange befindliches Antragsverfahren die Möglichkeit einer Ersatzwahl für sich allein noch nicht hindert.

Das Wahlrecht der GV. ist zeitlich ferner begrenzt durch die Bestellung des BP. seitens des Gerichts [80]). Zuzustimmen ist der Ansicht von Staub-Pinner [81]), daß die nach der Bestellung durch das Gericht gewählten BP. nur in Funktion treten können, wenn das Gericht die Bestellung der von ihm bestellten BP. widerruft.

Wie alle Gegenstände, die in der GV. zur Verhandlung stehen, ist auch die Wahl des BP. auf die Tadesordnung zu setzen und ordnungsgemäß bekanntzumachen (§§ 255—257 HGB.).

Nach Art. 3 II der I. DVO. hatte der V., falls die GV. 2 Monate vor dem Ablauf des Geschäftsjahres, das nach dem 30. September 1931 begonnen hatte, BP. noch nicht gewählt hatte, die gerichtliche Bestellung derselben zu beantragen. Da es sich hier um eine DVO. handelt, diese aber materiell weitergeht als die NV. selbst, dürfte die Gültigkeit der ersteren in Zweifel zu ziehen sein. Friedländer [82]) weist mit Recht darauf hin, daß möglicherweise mit dieser Bestimmung beabsichtigt war, gegenüber der herrschenden Meinung, daß die Pflichtprüfungsvorschriften nicht öffentlichrechtlichen Charakters seien, diesen öffentlich-rechtlichen Charakter im Wege der nachträglichen authentischen Interpretation festzulegen. Aus dem genannten Grunde ist der Zweck jedoch verfehlt [83]). Abgesehen hiervon hat die Bestimmung ihrer Einmaligkeit wegen nur historisches Interesse; eine analoge Anwendung auf alle künftigen derartigen Fälle ist ausgeschlossen.

Die Wahl erfolgt gemäß § 251 I mit einfacher Stimmenmehrheit der in der GV vertretenen Aktien [84]). Wichtig ist aber die Vorschrift des Absatzes II, nach der im Gesellschaftsvertrage andere Bestimmungen getroffen werden können, so daß die Wahl unter erleichternden oder erschwerenden Bedingungen erfolgen kann. Schleglberger Kom. [85]) verneint die Frage, ob eine Anwendung des vor Inkrafttreten der Pflichtprüfungsvorschriften geltenden Satzungsrechts auch dann möglich sei, wenn die Wahlen allgemein von erschwerenden Voraussetzungen abhängig gemacht sind, weil es dem Zwecke des Gesetzes nur entspreche, solche Satzungsregeln analog auch bei der Wahl des Prüfers anzuwenden, die das Zustandekommen der Wahl erleichtern. Aus dem Gesetz selbst läßt sich diese Ansicht nicht begründen. Vom Gesichtspunkte der Zweckmäßigkeit wäre der vorgetragenen Ansicht zuzustimmen; andererseits ist doch wieder dagegen einzuwenden — und das gibt auch Schlegelberger Kom. a. a. O. zu —, daß die Einführung solcher künftigen Erschwerungen möglich ist. Praktisch würde also die Nichtberücksich-

---

[80]) So auch Neufeld § 262b Anm. 2; Staub-Pinner § 262b Anm. 1; Lehmann-Hirsch § 262b Anm. 1 (hierüber siehe ferner Seite 25 ff.).
[81]) Staub-Pinner § 262b Anm. 1.
[82]) Friedländer § 262b Anm. 5; ferner Staub-Pinner I. DVO. Art. 3 Anm. 4.
[83]) Vgl. vorige Anmerkung.
[84]) Schlegelberger Kom. § 262b Anm. II 1; Klausing S. 211.
[85]) Schlegelberger Kom. § 262b Anm. II 1.

tigung der in den Satzungen enthaltenen erschwerenden Bedingungen kaum irgendwelche Bedeutung gewinnen. Denn wenn die Verwaltungsorgane unter erschwerenden Bedingungen gewählt werden, so wird die GV. auch nicht anstehen, bei der Wahl der BP. ebenso zu verfahren [86]).
Rheinstrom [87]) glaubt aus dem Charakter der Gesetzesstelle als Sollvorschrift schließen zu müssen, daß die Wahl des BP. auch für mehrere Jahre im voraus denkbar sei. Diese Annahme geht fehlt [88]). Die Sollvorschrift ist vielmehr in dem Sinne zu verstehen, daß die zeitliche Vornahme der Wahl für das einzelne Geschäftsjahr festgelegt werden soll; der Ton liegt also auf den Worten „vor dem Ablauf", nicht aber auf „jedes". Das entspricht auch dem Sinn und Zweck der ganzen Institution. Könnte der BP. für mehrere Jahre im voraus gewählt werden, so würde das einen nicht unerheblichen Einbruch in die Unabhängigkeit des BP. bedeuten, weil eine Verpflichtung für längere Zeit dem Charakter eines Anstellungsverhältnisses sehr nahe kommen würde. Das aber will die NV. ausdrücklich vermieden wissen (§ 262c II S. 2). In gewissen ausländischen Rechten, so z. B. im englischen, wird allerdings die Wahl des BP. für mehrere Jahre befürwortet. Begründet wird diese Maßnahme damit, daß alsdann dem BP. seine Tätigkeit erheblich erleichtert würde, weil er sich bei wiederholten Prüfungen mit dem Betriebe und seiner Organisation ständig vertrauter machen und dadurch in stärkerem Maße in der Lage sein würde, die Mängel des Betriebes zu erkennen [89]). Dieser Standpunkt ist gewiß richtig. Ob die Wahl für mehrere Jahre im voraus aber die oben angeführten Nachteile aufwiegen würde, ist recht zweifelhaft; dem Sinn des geltenden deutschen Rechts dürfte eine solche Wahl jedenfalls nicht entsprechen. Dagegen erscheint es empfehlenswert, mit der Wahl des BP. zugleich auch eine solche von Ersatzprüfern vorzunehmen, die für den Fall, daß die gewählten aus irgend einem Grunde fortfallen, für diese eintreten. Bei einer subsidiären Wahl wird auch die Bestellung von BP. durch das Gewicht vermieden. Mit dem Gesetz steht ein solches Verfahren in keiner Weise in Widerspruch [90]).

Auch für die Wahl des BP. kommt die Vorschrift des § 259 I zur Anwendung, nach der jeder Beschluß der GV. zu seiner Gültigkeit der Beurkundung in einem über die Verhandlung gerichtlich oder notariell aufgenommenen Protokoll bedarf.

---

[86]) Gegen Schlegelberger Kom. offenbar auch Goldschmit Kom. § 262b Anm. 1.
[87]) Rheinstrom § 262b Anm. 5.
[88]) Gegen die Ansicht von Rheinstrom auch Staub-Pinner § 262b Anm. 3a; Alexander, Hanseatische Rechts- u. Gerichts-Ztg. August/September 1932; vgl. ferner Koenige § 262b Anm. 1.
[89]) Bondi Rechte S. 244; Ertel S. 112, der aber für Wiederwahl eintritt.
[90]) So auch Lehmann-Hirsch § 262b Anm. 1 und Schlegelberger Kom. § 262b II 1 und IV 2.

II. Abschnitt: Die Bestellung.

Die Bestimmung des BP. kann außer durch den Wahlakt der GV. in drei Fällen auch durch gerichtliche Bestellung erfolgen, und zwar

1) wenn gegen die Wahl in der GV. Widerspruch erhoben und diesem Widerspruch stattgegeben worden ist;
2) auf Antrag des V., des AR. oder eines Aktionärs, wenn die GV. BP. nicht gewählt hat;
3) wenn ein gewählter Prüfer die Annahme des Prüfungsauftrages ablehnt, wegfällt oder an dem rechtzeitigen Abschluß der Prüfung verhindert ist und nicht die GV. einen andern Prüfer wählt.

A. Die GV. muß also nicht unbedingt einen BP. wählen, sie kann sich sogar ausdrücklich dagegen aussprechen und die gerichtliche Bestellung der Wahl vorziehen. Es ist auch möglich, daß, falls der BP. in einer außerordentlichen GV. gewählt werden soll, es überhaupt nicht zur Einberufung einer solchen GV. kommt. Die Verwaltungsorgane sind zwar zur Einberufung verpflichtet. Wenn dies aber doch aus irgend einem Grunde nicht zu erreichen ist, haben sie bei Vermeidung der Schadensersatzpflicht nach §§ 241, 249 die Bestellung des BP. durch das Gericht zu beantragen [91]). Nach § 262b IV hat das Gericht die BP. zu bestellen, wenn die GV. BP. nicht gewählt hat. Dem sind gleichzusetzen die Fälle, wo Ersatzprüfer nicht gewählt worden sind oder wo die Wahl nicht rechtzeitig erfolgt ist oder nicht wählbare Personen gewählt worden sind [92]). Zulässig ist der Antrag auf gerichtliche Bestellung also erst, wenn feststeht, daß eine Wahl durch die GV. nicht mehr erfolgt. Der Zeitpunkt, wann dies bestimmt der Fall ist, ergibt sich grundsätzlich aus § 260 II in Verbindung mit § 262 a I [93]). Die Bestellung muß demnach zu einem solchen Zeitpunkt erfolgen, daß die Prüfung noch recht-

---

[91]) So auch Homburger AR. S. 19; vgl. ferner Kap. 1 B. — Es wird bisweilen in der Fach-Liter. die Frage verneint, ob der V. auch dann schadensersatzpflichtig sei, wenn er die Bestellung eines BP. für den Fall nicht beantrage, daß die GV. sich ausdrücklich oder stillschweigend damit einverstanden erklärt habe, daß keine Prüfer gewählt oder bestellt werden sollen (so z. B. von Homburger AR. S. 19). Es wird dabei aber außer Acht gelassen, daß die GV. wegen des zwingenden Charakters der Pflichtprüfungsvorschriften auf die Prüfung garnicht verzichten kann. Selbst wenn das nicht ausdrücklich geschieht, würde doch die Nichthaftbarmachung des V. die Durchführung der Pflichtprüfung gefährden und einem Verzicht der GV. erheblich nahe kommen. Denn wenn der V. weiß, daß ihm doch nichts geschehen kann, so wird er u. U. gern von einem Antrag auf Bestellung eines BP. absehen. Aus diesem Grunde ist die Haftung der Verwaltungsorgane auf jeden Fall aufrechtzuerhalten (vgl. auch Neufeld § 262a Anm. 6 und Hamburger JW. 32/703, der mit Recht hervorhebt, daß die Prüfung auch im Interesse der Gläubiger und etwaiger späterer Erwerber von Aktien vorgeschrieben ist).

[92]) Staub-Pinner § 262b Anm. 16 und 19.

[93]) Homburger AR. S. 18; Neufeld § 262b Anm. 4; Schlegelberger Kom. § 262b Anm IV 1.

zeitig zur GV. vorgenommen werden kann; sie muß daher schon in einem früheren als dem in den genannten Vorschriften angegebenen Zeitpunkt beantragt werden. Lehmann-Hirsch und Rheinstrom[94]) meinen, daß mit Rücksicht auf § 262 b I die Tatsache, daß keine BP.-Wahl erfolge, spätestens einige Wochen vor Abschluß des Geschäftsjahres feststehe, so daß also dann der Antrag auf Bestellung zulässig wäre. Offenbar meinen die Verfasser, daß die Antragstellung dann auch erfolgen müsse. Wie aber bereits oben ausgeführt ist, läßt die Sollvorschrift des § 262 b I S. 1 II. Halbsatz eine Wahl und damit auch eine Bestellung noch nach Ablauf des Geschäftsjahres zu[95]). Man muß also feststellen, daß grundsätzlich spätestens mit Einberufung der ordentlichen GV. das Antragsrecht zur Bestellung eines BP. erlischt[96]). Staub-Pinner[97]) bestreiten das mit der Begründung, daß die GV. vertagt, der in ihr gefaßte Bilanzgenehmigungsbeschluß angefochten werden könne. Daher erscheine es nach dem Zweck der VO., die eine entgegenstehende Bestimmung nicht aufweise, erforderlich, das Antragsrecht jedem Aktionär bis zur Abhaltung der GV., die den Jahresabschluß festzusetzen habe, zu gewähren. Es bleibe auch über diesen Zeitpunkt hinaus bestehen, wenn der Bilanzgenehmigungsbeschluß angefochten werde. Aehnlich spricht sich auch Horrwitz Kom. zu § 262 b Anm. 19 aus und weist darauf hin, daß eine nicht geprüfte Bilanz anfechtbar, eine zu spät festgestellte dagegen nicht anfechtbar sei und daß deshalb eine verspätete aber gültige besser als eine rechtzeitige und anfechtbare sei. Diese Argumentation ist einleuchtend. Die Vorschriften über die Bilanzprüfung dürften in der Tat stärker als die Fristbestimmung des § 260 II sein. Der Ansicht von Horrwitz und Staub-Pinner ist daher der Vorzug zu geben. Für etwaige Schäden, die sich aus dem Unterlassen der Antragstellung innerhalb der gesetzlichen Fristen des § 260 II ergeben, ist natürlich die Verwaltung der zu prüfenden Gesellschaft haftbar.

In der Praxis wird sich ein genauer Zeitpunkt für die Stellung des Antrages kaum bestimmen lassen. Es kommt hier stets auf die besondere Lage des Einzelfalles an. Die Größe des zu prüfenden Unternehmens, die Kompliziertheit des Betriebes und die Anzahl der zu bestellenden BP. werden in erster Linie ausschlaggebend sein. Es ist zu Beginn dieses Abschnittes bereits erwähnt, daß sämtliche Beteiligten wohl auf die Wahl des BP. verzichten können; hier sei im Zusammenhang noch einmal darauf hingewiesen, daß aber eine Uebereinkunft dahin, von der Bilanzprüfung überhaupt abzusehen zu wollen, unzulässig ist; ein derartiger Beschluß wäre

---

[94]) Lehmann-Hirsch § 262b Anm. 5; Rheinstrom § 262b Anm. 16.

[95]) So auch Schlegelberger Kom. § 262b Anm. IV 1, der mit Recht betont, daß man nur sagen dürfe, daß eine nach Ablauf des Geschäftsjahres vorgenommene Ersatzbestellung nicht etwa aus dem Grunde nichtig sein könne, weil die GV. möglicherweise noch zu einer Ersatzwahl hätte schreiten können.

[96]) So Lehmann-Hirsch § 262b Anm. 6.

[97]) Staub-Pinner § 262b Anm. 19.

nichtig. Im Gegensatz zu den Vorschriften des Vorentwurfs [98]) kann das Gericht allerdings die Bestellung des BP. nicht von Amts wegen vornehmen, sondern nur auf Antrag des V., des AR. [99]) oder eines Aktionärs. Hierin liegt der größte Uebelstand der ganzen Pflichtprüfungsvorschriften. Durch das Antragserfordernis kann tatsächlich die Pflichtprüfung überhaupt unterbleiben [100]), wenn alle Beteiligten damit einverstanden sind. Denn von den Antragsberechtigten kann niemand gezwungen werden, den Antrag bei Gericht zu stellen. Zwar sind ja V. und AR. bei Vermeidung des Schadensersatzes zur Stellung des Antrages verpflichtet; wenn aber ein Schaden nicht entstanden ist oder ein solcher nicht geltend gemacht wird, bleibt alles beim Alten [101]). Man kann auch nicht sagen, daß, wenn eine Prüfung nicht erfolgt ist, die Genehmigung des Jahresabschlusses nicht möglich sei. In Uebereinstimmung mit der herrschenden Meinung wird man nur eine Anfechtbarkeit desselben, nicht aber Nichtigkeit annehmen dürfen. Das wird auch für den Fall gelten, daß etwa der Prüfungsbericht nicht erstattet oder der Bestätigungsvermerk nicht erteilt sein sollte [102]). Schlegelberger [103]) begründet die auffallende Abweichung der NV. von der entsprechenden Vorschrift des E I hinsichtlich des Antragserfordernisses damit, daß dem Gericht die schwierige Feststellung erleichtert werden sollte, bei welchen G'en im Einzelfall eine amtliche Bestellung von BP. erforderlich sei. Die Durchführung dieses Gedankens, dem an sich zuzustimmen ist, hat aber so weittragende Konsequenzen nach sich gezogen, daß er der ganzen Institution der Bilanzprüfung weit mehr zum Nachteil als zum Vorteil gereicht. Wenn auch die Pflichtprüfung ohne Antrag nicht erzwungen werden kann, so wird doch ein mittelbarer Zwang von großer praktischer Bedeutung auf die Aktionäre und die Verwaltung der G. insofern ausgeübt, als das Fehlen des Bestätigungsvermerks in den Veröffentlichungen des Jahresabschlusses die Kreditwürdigkeit und das Ansehen der G. unter Umständen erheblich erschüttern kann.

Aus der Unmöglichkeit der Bestellung von BP. von Amts wegen ergibt sich auch, daß die Pflichtprüfungsvorschriften nicht öffentlich-rechtlichen, sondern nur privat-rechtlichen Charakter haben: sie dienen in erster Linie den Interessen der G. selbst [104]), wenn auch zuzugeben ist, daß die Berücksich-

[98]) E. I § 119 IV.

[99]) Die Verwaltungsorgane jedoch korporativ, nicht die einzelnen Mitglieder; vgl. Staub-Pinner § 262b Anm. 19.

[100]) So z. B. ausdrücklich Neufeld § 262a Anm. 6; vgl. ferner Goldschmit Kom. § 262b Anm. 15.

[101]) Vgl. auch die Ausführungen in Kap. 1 B Seite 18 ff sowie die Anm. 55—59. Nr.

[102]) Goldschmit § 262b Anm. 15; Schmölder JW. 31/2927; Staub-Pinner § 262a Anm. 17; Anwaltverein Bericht S. 690; Kronstein ZBH. 31/219; Anwaltverein Bericht zum Reg. Entw. S. 44; Neufeld § 262a Anm. 6; Schlegelberger Kom. § 262a Anm. VI; dagegen Homburger JW. 31/2940: Nichtigkeit.

[103]) Schlegelberger Kom. § 262a Anm. VI und § 262b Anm. IV 1.

[104]) Heinz Pinner ZHB. 32/119 ff. und Anm. 102.

tigung der Interessen der Allgemeinheit, der Gläubiger, der Genußscheininhaber, der Obligationäre usw. ebenfalls ein Grund für die Einführung der Pflichtprüfung gewesen ist [105]). Hätte man aber die Wahrnehmung der Belange aller dieser Kategorien von Interessenten in den Vordergrund stellen wollen, dann hätte man auch ihnen die Möglichkeit der Einflußnahme auf die Durchführung der Pflichtprüfung geben, vor allem auch eine gerichtliche Bestellung von Amts wegen zulassen müssen. Liegen die im vorhergehenden behandelten Voraussetzungen vor, so bestellt das Gericht den Prüfer. Es hat dabei auch zu entscheiden, ob ein oder mehrere Prüfer zu bestellen sind [106]). Vor der Bestellung hat das Gericht jedoch noch die amtliche Vertretung des Handelsstandes, das ist durchweg die zuständige I. u. H.-Kammer, zu hören. Das liegt im Interesse der G. Weil die I. u. H.-Kammern die Aufsicht über die öffentlich bestellten WP. führen, werden sie auch am ehesten in der Lage sein, etwaige Bedenken gegen die persönliche und sachliche Eignung — man denke an Prüfungen, die je nach der Eigenart des Unternehmens zweckmäßigerweise durch Spezialisten vorzunehmen sind — des zu bestellenden Prüfers zu äußern. Eine Anhörung der Beteiligten ist nicht vorgeschrieben. Staub-Pinner [107]) empfiehlt aber die Anhörung der G., besonders, wenn es sich um den Antrag eines Aktionärs handelt.

Ist die gerichtliche Bestellung erfolgt, so gibt es ein Rechtsmittel gegen dieselbe nicht mehr, wohl aber kann das Gericht von sich aus noch andere BP. bestellen, sofern es gegen die Bestimmung des § 262 c I verstoßen hat. Nach § 262 b IV hat nämlich das Gericht „BP." zu bestellen. Das können aber nach § 262 a I nur sachverständige Prüfer, also entsprechend dem § 5 der DVO. I nur WP. sein [108]). Die herrschende Lehre ist anderer Ansicht. Selbst wenn man dieser folgt, würde die Endgültigkeit der Bestellung kaum eine Quelle nennenswerter Uebelstände bedeuten, da die zuständige I. u. H.-Kammer vorher zu hören ist und diese jedenfalls Einwendungen gegen eine solche Bestellung erheben wird [109]).

B. Die weitere Möglichkeit der gerichtlichen Bestellung des BP. für den Fall, daß ein gewählter BP. die Annahme des Prüfungsauftrages ablehnt, wegfällt oder an dem rechtzeitigen Abschluß der Prüfung verhindert ist, ist eigentlich nur eine Konsequenz des bereits behandelten Falles. Das Gesetz

---

105) Vgl. dazu Homburger AR. Seite 42/43; dagegen derselbe Neugestaltung S. 22! Horrwitz Kom. § 262a Anm. 9 meint, daß die Frage, ob die Vorschriften über die Bilanzprüfung im öffentlichen Interesse gegeben seien, nicht einheitlich beantwortet werden könne. Er will z. B. den § 262a als im Interesse der G. selbst, dagegen die Vorschriften, welche die Art der Durchführung der Prüfung sichern sollen, als wesentlich im öffentlichen Interesse erlassen ansehen.

106) Vgl. Neufeld § 262b Anm. 4.

107) Staub-Pinner § 262b Anm. 20.

108) Vgl. Horrwitz Kom. § 262b Anm. 11.

109) Vgl. Goldschmit Kom. § 262b Anm. 12; Staub-Pinner § 262a Anm. 17.

folgt hier nicht, wie es zunächst scheinen könnte, der Enumerations-Methode; die aufgeführten Fälle sind vielmehr nur Beispiele. Das ergibt sich aus dem allgemeinen Ausdruck des Gesetzes, daß die Bestellung möglich ist, wenn der gewählte Prüfer „wegfällt". Zu denken ist hier an die Fälle des Widerrufes, des Todes des BP. oder der Amtsniederlegung im Laufe seiner Tätigkeit. Ferner würde die Bestellung eintreten müssen, wenn eine nach § 262 c unfähige Person gewählt worden ist oder der BP. den Beginn der Prüfung soweit hinausschiebt, daß eine sachgemäße Erledigung des Prüfungsauftrages gefährdet erscheint [110]).

Wenn der BP. ablehnt, wegfällt oder verhindert ist, hat die GV. zunächst die Möglichkeit, andere Prüfer zu wählen. Aus der Fassung des Gesetzes ergibt sich also, daß zunächst der V. oder der AR. eine GV. zur Wahl des Ersatzprüfers einzuberufen haben, dann erst können sie das Verfahren nach § 262 b IV S. 1 in Gang setzen [111]). Mit Recht weisen Staub-Pinner [112]) darauf hin, daß der Aktionär die Bestellung eines Ersatzmannes erst beantragen kann, wenn die Einberufung einer GV. zur Wahl eines solchen seitens der Verwaltung ungebührlich verzögert wird. Wie im ersten Falle wird auch hier dem AR. unter Umständen die Verpflichtung zur Einberufung einer außerordentlichen GV. nach § 246 II obliegen, während sich für den V. eine solche Verpflichtung aus § 253 HGB. ergeben würde. Ferner könnte eine solche GV. durch die Aktionäre gemäß § 254 HGB. herbeigeführt werden [113]). Ist aber eine Wahl nicht erfolgt, dann sind die Organe der G. verpflichtet, die gerichtliche Bestellung zu beantragen, weil, wie Homburger hervorhebt, die Aktionäre, die vom Wegfall des gewählten Prüfers häufig garnichts oder verspätet etwas erfahren, sich darauf müssen verlassen können, daß der einmal von ihnen bekundete Wille zur Prüfung der Bilanz durch den Antrag auf Bestellung von BP. verwirklicht werde, wenn die von ihnen gewählten ausscheiden [114]).

---

110) Vgl. Neufeld § 262b Anm. 4; Schlegelberger Kom. § 262b Anm. IV 2; Rheinstrom § 262b Anm. 16 — Staub-Pinner § 262b Anm. 17 weist noch auf folgende hierher gehörende Fälle hin: Der V. erteilt den Prüfungsauftrag nicht oder die PG. verliert ihren als WP. zugelassenen Inhaber, ferner im Falle des Konkurses der PG. Im Liquidationsstadium dagegen kann sie die laufenden Geschäfte fortführen.

111) And. Ans. Schlegelberger Kom. § 262b Anm. IV 2; — wie die im Text vertretene Ansicht besonders auch Goldschmit § 262b Anm. 17; vgl. ferner Staub-Pinner § 262b Anm. 17 u. 19, die die Einberufung einer außerordentl. GV. zur Wahl eines neuen BP. auch dann verlangen, wenn von mehreren bestellten BP. nur in der Person des einen ein Hinderungsgrund eintritt, die Bestellung aber zur gemeinsamen Erledigung des Prüfungsauftrages erfolgt ist.

112) Vgl. vorige Anm.

113) Vgl. Rheinstrom § 262b Anm. 17, der beide Möglichkeiten, Einberufung einer GV. oder Antrag auf gerichtl. Bestellung, zuläßt; so auch Lehmann-Hirsch § 262b Anm. 6.

114) Homburger AR. Seite 19; Lehmann-Hirsch § 262b Anm. 6; Neufeld § 262b Anm. 4; a. A. Rheinstrom § 262b Anm. 20.

Das Gesetz hat nur den Fall geregelt, daß ein gewählter Prüfer wegfällt usw., nicht aber den Fall, wo dies bei einem gerichtlich bestellten vorkommt. Aus der Gleichheit der Stellung des gewählten und des bestellten Prüfers ergibt sich, daß solchenfalls auch das gleiche Verfahren zur Anwendung kommen muß, daß also § 262 b IV analog angewendet wird [115]). Staub-Pinner [116]) heben mit Recht hervor, daß die GV. dadurch, daß sie es zur gerichtlichen Bestellung kommen ließ, ihr Vorrecht verwirkt hat. Eine trotzdem erfolgte Wahl wollen Staub-Pinner aber unbeschadet des Widerspruchsrechtes nach Absatz 2 doch gelten lassen.

C. Schließlich erfolgt noch eine Bestellung durch das Gericht, wenn gegen die Wahl des BP. Widerspruch erhoben und demselben stattgegeben worden ist. In diesem Falle bedarf es aber, im Gegensatz zu der Vorschrift des Abs. IV eines Antrages nicht. Auch hier ist zur Vermeidung von Verzögerungen die gerichtliche Bestellung endgültig, doch ist die unter A. herausgestellte Einschränkung zu berücksichtigen. Die amtliche Vertretung des Handelsstandes ist wie in den anderen Fällen zuvor zu hören; eine Anhörung der Beteiligten kommt dagegen nicht in Frage. In allen 3 Fällen ist für die Bestellung des BP. das Gericht des Sitzes der G. zuständig; das ist nach Art. 6 der I. DVO. das Amtsgericht. Auf das Verfahren finden die Vorschriften des Reichsgesetzes über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit Anwendung. In diesem Zusammenhang ist besonders noch zu erwähnen, daß, da das Beschwerderecht ausgeschlossen ist, das Gericht seine Entscheidung aufheben und abändern kann, wenn ein dahingehender Antrag gestellt wird; das ergibt sich aus § 18 F.G.G. [117]) (vgl. auch oben „A.").

3. Kapitel.

Die Voraussetzungen für die Befähigung zur Ausübung der Tätigkeit als BP. im allgemeinen und die Hinderungsgründe im besonderen Fall.

I. Die allgemeinen Voraussetzungen.

Nach der Darstellung des Grundsatzes der NV. und der Durchführung der Wahl sowie der richterlichen Bestellung des BP. dürfte zunächst die Frage interessieren, welche Personen denn überhaupt wählbar oder bestellbar und welche im besonderen Fall von der Vornahme der Bilanzprüfung ausgeschlossen sind. Seinen gesetzlichen Niederschlag findet dieser Fragenkomplex in § 262 c der NV. und in Art. 5 der I. DVO. vom 15. 12. 1931. Vom gesetzgeberischen Standpunkt aus betrachtet ist die Fassung des § 262 c als

[115]) Lehmann-Hirsch § 262b Anm. 6; Schlegelberger Kom. § 262b Anm. IV 2; Neufeld § 262b Anm. 4; Horrwitz Kom. § 262b Anm. 11.
[116]) Staub-Pinner § 262b Anm. 18.
[117]) Koenige § 262b Anm. 1; vgl. auch § 11 ff., 145 FGG.

sehr bedenklich zu bezeichnen; sie hat zu zahlreichen Streitfragen Anlaß gegeben, auf die im Folgenden noch näher einzugehen sein wird. Das Gesetz stellt in § 262 c I zwei allgemeine Grundsätze über die an den BP. zu stellenden Anforderungen auf, nämlich, daß als BP. nur gewählt oder bestellt werden sollen

1) Personen, die in der Büchführung ausreichend vorgebildet und erfahren sind und
2) PG'en, von deren Inhabern, Vorstandsmitgliedern oder Geschäftsführern mindestens einer die unter 1) bezeichneten Eigenschaften besitzt.

Warum der Gesetzgeber diese Grundsätze in der vorliegenden Form noch besonders festgestellt hat, ist kaum ersichtlich, da sie doch nur die elementarsten aller an einen BP. zu stellenden Anforderungen enthalten! Die ausdrückliche gesetzliche Fixierung hätte sich so, wie sie erfolgt ist, erübrigt. Sie hat nur dazu beigetragen, in den Reihen der Bücherrevisoren zunächst unbegründete Hoffnungen bezüglich ihrer beruflichen Aussichten zu erwecken [118]). Daß solche nicht am Platze waren, hat allerdings die NV. selbst schon dadurch zum Ausdruck gebracht, daß sie in Art. XIV Abs. I No. 1 die Reichsregierung ermächtigte, die Befähigung zur Ausübung der Tätigkeit als BP. von besonderen Voraussetzungen abhängig zu machen. Von dieser Ermächtigung hat die Reichsregierung Gebrauch gemacht und in § 5 der bereits erwähnten I. DVO. bestimmt, daß nur Personen, die als WP. öffentlich bestellt sind, die genannte Befähigung haben. Durch die staatliche Bestellung ist die fachliche Eignung zur Bilanzprüfung also ohne weiteres nachgewiesen. Hervorzuheben sind unter Berücksichtigung des § 262 c 1 Ziff. 1 zunächst noch folgende Gesichtspunkte:

Im Gegensatz zu § 120 E. I verzichtet die NV. auf Branchen-Kenntnisse des BP. [119]). Es wird nur eine ausreichende Vorbildung und Erfahrung in der Buchführung gefordert [120]). Es ist aber vorauszusehen, daß in der Praxis hinreichende wissenschaftliche und praktische Erfahrungen im Revisorenberufe allgemein nicht genügen werden, sondern daß darüber hinaus auch fachliche Kenntnisse und Erfahrungen in einem bestimmten Wirtschaftszweige gefordert werden. Der WP.-Spezialist dürfte daher einer aussichtsreichen Entwicklung entgegengehen [121]).

Ertel [122]) spricht sich gegen die Forderung der Spezialbranchen-Kenntnisse aus, da der WP. doch nur Feststellungen zu treffen und keine Ratschläge zu erteilen habe. Wie sollte der WP. aber die Lagerbestände etwa von Spezialfabriken bewerten, ohne einschlägige Fachkenntnisse zu besitzen? Mit Recht fragt Homburger [123]), warum in der NV. an Stelle aus-

118) Vgl. Ertel S. 115.
119) So auch § 59 I Zf. 1 Vers.Aufs.Gesetz.
120) Goldschmit § 262c Anm. 2; Schmölder JW. 31/2926.
121) Klebba ZBH. 32/156; le Coutre, Zeitschr. f. Tr. W. Juli 1931; Verhandlungen des 34. DJT. Seite 321/322.
122) Ertel S. 115.
123) Homburger AR. Seite 35; derselbe JW. 31/2938; vgl. auch Krukow S. 34.

reichender Erfahrung und Vorbildung in der Buchprüfung jetzt nur eine solche in der Buchführung verlangt wird, da doch die amtlichen Bedingungen für die Zulassung öffentlicher WP. von ausreichenden Kenntnissen auf dem Gebiete der Buchprüfung ausgehen. Staub-Pinner[124]) wollen unter ausreichenden Fachkenntnissen im Buchführungswesen nicht nur die Kenntnisse der Regeln der Buchhaltung, sondern die Sachkunde auf dem gesamten Gebiete des Buchführungs- und Bilanzwesens verstehen. Einschränkend meint Koenige[125]), daß zu den in No. 1 geforderten Eigenschaften weder Betriebskenntnisse noch Beherrschung der Handelstechnik gehören. Auch wenn man den Begriff der Buchführung im Sinne Staub-Pinner's erweitert, wird das für die praktische Anwendung der Bestimmung kaum eine größere Bedeutung haben. Durch die Einführung des Prüfungsmonopols der öffentlich-bestellten WP. ist sie nahezu wertlos geworden.

Im Einzelnen ist die Frage, ob der Prüfer zur Vornahme der Bilanzprüfung geeignet ist, auch nach den von der Hauptstelle herausgegebenen Zulassungsbedingungen sowie den Grundsätzen über den Begriff der selbständigen und hauptberuflichen Tätigkeit als WP. und den Grundsätzen für die Berufsausübung des WP. zu beantworten, auf die verwiesen werden kann (vgl. Seite 11 ff). Neben Einzelpersonen ist unter gewissen Voraussetzungen auch PG'en die Berechtigung zur Ausübung der Tätigkeit als WP. zuerkannt worden[126]). Ob dies notwendig war und im Interesse der zu prüfenden G'en liegt, dürfte bezweifelt werden. Man muß Homburger[127]) Recht geben, wenn er sagt, daß die beste Qualifikation eines V. oder Geschäftsführers oder Inhabers einer TG. nicht die Gewähr dafür bietet, daß ihre Hilfspersonen den hohen Ansprüchen gewachsen sind, die von dem verlangt werden müssen, der im Einzelfall mit der Durchführung der Prüfung betraut wird. Die Bilanzprüfung ist in der Tat in erster Linie eine Frage des persönlichen Vertrauens. Ein solches wird eine G. aber wegen der mit der Bilanzprüfung verbundenen Gefahren und Risiken — werden doch dem BP. die ganzen Verhältnisse der G. offengelegt — am bereitwilligsten einer Einzelperson, nicht einer G. und damit einer Vielzahl von Angestellten, schenken. Man hätte daher im Anschluß an ausländische Rechte[128]) nur Einzelpersonen zur Bilanzprüfung zulassen sollen. Die von Greiner[129]) hervorgehobenen Vorteile von G'en gegenüber Einzelprüfern — Möglichkeit der nochmaligen Ueberprüfung der Arbeiten durch die Direktion, Arbeitsteilung und dadurch

---

[124]) Staub-Pinner § 262 c Anm. 1.
[125]) Koenige § 262c Anm. 1a.
[126]) Vgl. auch § 120 E. I.
[127]) Homburger AR. Seite 36; derselbe Neugestaltung S. 22 und 24; derselbe JW. 31/2938, 2939; Klausing S. 183; Bücherrevisoren S. 17; vgl. auch Krukow S. 40ff.
[128]) Im engl., ungar. und österr. Recht gibt es z. B. keine PG'en, vgl. dazu Koch ZBH. 1930/89; Jentsch S. 36; Homburger JW. 31/2938; Hallstein S. 314; Krukow S. 40.
[129]) Greiner S. 32.

hervorgerufenes tieferes Wissen und Können, Unmöglichkeit der Unterbrechung der Prüfung in Krankheitsfällen des Prüfers — vermögen die geschilderten Nachteile nicht zu ersetzen. Wollte man aber doch auf die Zulassung von PG.'en nicht verzichten, so hätte man wenigstens von sämtlichen mit Bilanzprüfungen beschäftigten Personen der PG.'en die fachlichen Eigenschaften der Einzelprüfer verlangen müssen [130]). Das Vers.Auff.G. hat in seinem § 59 I Zf. 2 wenigstens noch bestimmt, daß sämtliche Inhaber, Vorstandsmitglieder oder Geschäftsführer die BP.-Qualifikation haben müssen. Die NV. hat die Anforderungen noch weiter herabgesetzt und verlangt eine solche Qualifikation nur noch von mindestens einem dieser Personen, wobei zu bemerken ist, daß im Falle der Liquidation der PG. diese Vorschrift auf die Liquidatoren analog anzuwenden sein wird [131]). Das Vertrauen zu der neuen Institution, von der man angesichts der hohen an die Prüfer zu stellenden Anforderungen die Gesundung und Reinerhaltung des Lebens unserer Handelsgesellschaften erwarten durfte, wird durch diese weniger strenge Behandlung der PG'en nicht gerade gestärkt. Die Entwicklung wird dahin gehen, daß der Personalbestand der PG'en sich dauernd vergrößern wird, daß die Revisionen und die Anfertigung der Berichte von nicht qualifizierten Angestellten vorgenommen und der Bericht schließlich nur von dem Vorstand unterzeichnet wird, ohne daß dieser sich mit der ganzen Bilanzrevision eingehender beschäftigt hat und es vielleicht infolge persönlicher Ueberlastung auch garnicht kann. Die Folge davon wird sein, daß die Leitung der PG. materiell die Verantwortung für die Richtigkeit der Prüfung nicht tragen kann. Das muß aber notwendig zu einer Verwässerung der ganzen Einrichtung führen. Eine gesetzliche Regelung, die den PG'en nur die Einstellung einer gewissen Zahl von Angestellten gestattet, würde hier eine heilsame Wirkung ausüben. Denn nur dann wäre der V. in der Lage, persönlich seinen Betrieb in vollem Umfang zu überwachen [132]). Als Nachteil wird sich ferner herausstellen, worauf Klausing [133]) hingewiesen hat, daß die PG'en, da sie doch meistens Kapitalgesellschaften sein werden, ein Uebergewicht über die Einzelprüfer erlangen können, ferner, daß ihre Abhängigkeit durch Uebertragung der Anteile an Treuhänder, Strohmänner usw. leichter verschleiert werden kann.

---

130) Vgl. Krit. Bem. S. 37/38; Homburger ZBH. 30/109; ferner Anm. 127.
131) Staub-Pinner § 262c Anm. 2.
132) Vgl. Schreiben der Handelskammer Lübeck an die Handelskammer Rostock vom 6. 7. 1931; ferner Frielinghaus S. 26.
133) Klausing S. 183.

II. Die Hinderungsgründe.

Besitzt nun der Einzelprüfer oder die in § 262 c I Zf. 2 genannten Personen die im Vorstehenden dargelegten qualitativen Eigenschaften, so können sie im einzelnen Fall doch an der Bilanzprüfung behindert sein. Ein solcher Behinderungsgrund liegt stets dann vor, wenn die Unabhängigkeit des Prüfers irgendwie in Frage gestellt ist[134]). Demgemäß bestimmt das Gesetz, daß Prüfer, auf deren Geschäftsführung die zu prüfende G. maßgebenden Einfluß hat, als BP. weder gewählt noch bestellt werden dürfen. Gleichzeitig hebt das Gesetz 3 Fälle hervor, in denen diese Einflußmöglichkeit so groß ist, daß hier die Ausübung der Prüfungstätigkeit ohne weiteres ausgeschlossen ist. V.- und AR.-Mitglieder sowie Angestellte der G. können nicht als BP. gewählt oder bestellt werden [135]). Als Angestellter ist aber nur derjenige zu betrachten, der in einem Unterordnungsverhältnis zu der zu prüfenden Gesellschaft steht, nicht also z. B. ein WP., der zum Zwecke der Wirtschaftsberatung ständig von der zu prüfenden Gesellschaft angestellt ist [136]). Doch schließt das nicht aus, daß er auf Grund von Abs. II inhabilis ist [137]). Wird eine an sich geeignete Person zum BP. bestimmt, nach der Wahl oder Bestellung aber V.- oder AR.-Mitglied oder Angestellter der G., die er prüfen soll, so ist die Wahl oder Bestellung rechtmäßig erfolgt [138]).

Es besteht hier aber das Widerrufsrecht. Dieses auszuüben ist der V. verpflichtet, weil die Prüfung sonst von einem revisor inhabilis vorgenommen werden würde. Der Ansicht, daß das Amt des Prüfers dann ohne weiteres erlischt [139]), ist im Interesse der Verkehrssicherheit nicht zuzustimmen. Wird dann ein neuer Prüfer nicht gewählt, so hat der V. die gerichtliche Bestellung zu beantragen.

Die NV. ist gegenüber dem § 120 II E I insofern erweitert worden, als bei dieser der maßgebende Einfluß nur PG'en gegenüber ausgeübt wer-

---

[134]) Homburger AR. Seite 37/38; Goldschmit Kom. § 262c Anm. 5; Dt. Wirtsch.Ztg. v. 24. 7. 30.

[135]) Schlegelberger Kom. § 262 c Anm. III B ist darin zuzustimmen, daß die Vorschrift auch gilt, wenn anstelle des Namens „AR." die Bezeichnung „Verwaltungsrat gewählt wird. Verwaltungsrat ist nach Flechtheim-Wolff-Schmulewitz Seite 120 zu c eine anstelle von „AR." gebrauchte Bezeichnung bei 5 Banken und 4 Versicherungsgesellschaften von den von ihnen untersuchten Unternehmungen.

[136]) So auch Horrwitz Kom. § 262c Anm. 9.

[137]) Die Bestimmung gilt nicht nur für Einzelprüfer, sondern auch für PG'en (so mit Recht Horrwitz Kom. § 262c Anm. 9).

[138]) „Natürlich", so sagt Homburger AR. Seite 37/38, „ist es unzulässig, daß er nur für die Zeit der Revision austritt, später aber wieder Mitglied des Organs wird".

[139]) So Staub-Pinner § 262c Anm. 7; Rheinstrom § 262c Anm. 8; richtig: Schlegelberger Kom. § 262c Anm. III A 2 und B; Goldschmit § 262c Anm. 6; Lehmann-Hirsch § 262c Anm. 5.

den konnte, während nach jener ein solcher auch physischen Personen gegenüber vorliegen kann [140]). Andererseits hat die NV. dadurch eine engere Fassung bekommen, daß sie bestimmt, daß der maßgebende Einfluß von der zu prüfenden Gesellschaft ausgehen muß, während es nach dem Vorentwurf [141]) schon genügte, wenn er von einem einzelnen V.- oder AR.-Mitglied ausging [142]). Immer muß es sich um einen maßgebenden Einfluß handeln, so daß etwa ein starker Einfluß nicht genügt [143]), ein beherrschender Einfluß aber auch nicht erforderlich ist [144]). Denn es kann der Fall eintreten, daß auf einen BP. ein maßgebender Einfluß ausgeübt wird, obgleich er von der zu prüfenden Gesellschaft nicht beherrscht wird. Es genügt vielmehr, wenn die zu prüfende Gesellschaft auf die Geschäftsführung des BP. derartig einzuwirken vermag, daß die Unabhängigkeit des letzteren nicht mehr gewährleistet erscheint. Schmölder [145]) befürwortet de lege ferenda eine gänzliche Streichung der entsprechenden Vorschrift des § 120 II S. 2 E I, da bei der stark erweiterten Haftpflicht der TG'en eine verantwortungsbewußte Prüfung selbst dann gewährleistet erscheint, wenn irgendwie abhängige TG'en mit der Prüfung beauftragt werden. Dies dürfte jedoch bezweifelt werden, denn mit der Haftung allein ist nicht immer geholfen. Sie wird oft genug auf dem Papier stehen.

Die Frage, wann nun ein maßgebender Einfluß vorliegt, hat im Schrifttum eine eingehende Erörterung gefunden. Eine generelle Antwort läßt sich nicht geben. Auch das Gesetz hat hiervon sowie von einer kasuistischen Aufzählung abgesehen [146]), weil die einzelnen Fälle sehr verschieden gelagert sein können. Es lassen sich vielmehr nur einzelne allgemeine Gesichtspunkte herausheben. Schmölder [147]) hält es mit Recht für einen Vorzug der neuen Bestimmung, daß sie der Auslegung durch die Gerichte größeren Spielraum gewährt, gibt allerdings auch zu, daß dabei nicht in allen Fällen eine genügend sichere Rechtsgrundlage geschaffen wird. Darum fordert auch Weißenberger [148]) (freilich in Bezug auf E I) den Verzicht auf die Bestimmung, daß TG'en, auf die Mitglieder des AR. oder des V. Einfluß

---

140) Vgl. Goldschmit Kom. § 262c Anm. 4; Lehmann-Hirsch § 262c Anm. 2; Homburger Jur. W. 31/2939.

141) Vgl. auch § 59 Vers.Aufs.Ges.

142) Vgl. dazu Schmölder Jur.W. 31/2936; Friedländer § 262c; Goldschmit § 262c Anm. 4; Lehmann-Hirsch § 262c Anm. 2; Homburger AR. Seite 37–39; Rheinstrom § 262c Anm. 7; Koenige § 262c Anm. 2, der aber hervorhebt, daß auch der Einfluß einzelner Mitglieder des V. oder AR. ausschlaggebend sein kann.

143) Koenige § 262c Anm. 2.

144) Homburger AR. S. 37/38; Horrwitz Kom. § 262c Anm. 7; Schlegelberger Kom. § 262c Anm. III 3: wichtig bei Konzern-Ges.

145) Schmölder Jur. W. 30/3688.

146) Homburger AR. Seite 37/38.

147) Schmölder Jur. W. 31/2926; Staub-Pinner § 262c Anm. 5; Homburger AR. Seite 40.

148) Weißenberger Seite 61.

haben, nicht zur Bilanzprüfung bestellt werden können. „Was ist überhaupt Einfluß bezw. maßgebender Einfluß und was bedeutet Einfluß ausüben und auszuüben in der Lage sein?" Daß dieser Einfluß einmal auf rechtlicher Grundlage beruhen kann und meistens auch beruhen wird, bedarf weiter keiner Erwähnung. Hierüber bestehen auch in der Literatur keinerlei Zweifel. Sehr bestritten dagegen ist die Frage, ob auch kraft tatsächlicher Verhältnisse ein maßgebender Einfluß ausgeübt werden kann. Lehmann-Hirsch [149]) verneinen sie, weil sonst eine Grenze überhaupt nicht zu ziehen sei. Das Gesetz läßt indessen eine solche Auslegung nicht zu. Es bestimmt allgemein, daß solche Prüfer inhabiles seien, auf deren Geschäftsführung die zu prüfende Gesellschaft maßgebenden Einfluß hat. Daß hier der tatsächliche Einfluß ausgeschaltet werden sollte, ist nicht zu ersehen. Eine Ausschaltung der tatsächlichen Einflußmöglichkeit würde auch dem Zweck des Gesetzes kaum entsprechen. Wie bereits oben hervorgehoben wurde, will doch das Gesetz in erster Linie die Unabhängigkeit des Prüfers wahren. Diese ist aber durch tatsächlichen Einfluß der zu prüfenden Gesellschaft ebenso gefährdet wie durch rechtlichen. Ja, man kann wohl sagen, daß bedenklicher als dieser z. B. verwandtschaftliche oder sonstige private Beziehungen [150]) wirken können. Man muß daher sagen, daß sowohl rechtliche als auch tatsächliche Bindungen in gleicher Weise den Prüfer im Sinne des Gesetzes zu beeinflussen vermögen [151]). Gleichgültig muß ferner sein, in welcher Form die Abhängigkeit zum Ausdruck kommt und ob von einer bestehenden Einflußmöglichkeit Gebrauch gemacht wird oder nicht [152]) Stets muß der Prüfer selbst beurteilen, ob er sich abhängig fühlt oder nicht, ob organische, kapitalmäßige oder sonstige rechtliche oder tatsächliche Bindungen zwischen ihm und der zu prüfenden Gesellschaft bestehen, die geeignet sind, daß letztere einen maßgebenden Einfluß auf ihn ausübt. Schrader [153]) erwähnt in diesem Zusammenhang die Hbg. VO. vom 21. 10. 1931 § 13 III, nach der Eigenverantwortung dann nicht vorliegt, wenn (allgemeine oder für den Einzelfall erteilte) Dienstanweisungen den Prüfer zur Unterzeichnung von Revisionsberichten oder Gutachten anhalten, die seiner Ueberzeugung nicht voll entsprechen. Dies deckt sich mit den „Grundsätzen" über den Begriff des selbständigen WP. Wenn man die

---

149) Lehmann-Hirsch § 262c Anm. 3; ebenso Staub-Pinner § 262c Anm. 4 und Rheinstrom § 262c Anm. 7.

150) Schlegelberger Kom. § 262c Anm. III A 2 (Kreditbeziehungen!); vgl. auch die Grundsätze über die Berufsausübung des WP.

151) So auch Homburger AR. Seite 37/38; Neufeld § 262c Anm. 3; Horrwitz Kom. § 262c Anm. 7; vgl. auch vorige Anmerkung.

152) So mit Recht Schlegelberger Kom. § 262c Anm. III A 2, der meint, daß Einfluß haben, diesen ausüben und ihn auszuüben in der Lage sein hier gleichbedeutend sei. Vgl. ferner Friedländer § 262c; Koenige § 262c Anm. 2 weist darauf hin, daß der Regierungsentwurf zum Vers.-Aufs.Ges. die Unabhängigkeit schon dann verneinen wollte, wenn die Möglichkeit der Ausübung maßgebenden Einflusses vorhanden sei. Im Ausschuß sei diese Ausdehnung gestrichen worden. So sei es zu der engeren Fassung gekommen.

153) Schrader, Gruch. Beitr. 32/46.

wichtigsten, in der Praxis am häufigsten auftretenden Fälle betrachtet, so wird man folgende Gruppen unterscheiden können:

I.) **Bindungen in rechtlicher Beziehung, und zwar**

A. Organmäßige Bindungen.

Hier liegt eine Abhängigkeit der PG. von der zu prüfenden Gesellschaft vor, die sich in irgend einer Weise im V. oder Aufsichtsrat auswirkt. Derartige Bindungen werden durchweg in Aktienmehrheiten, Beteiligungen oder sonstigen Verträgen ihre Grundlage haben. Das Recht zur Besetzung der Verwaltungsorgane kann aber auch durch die Satzung oder bei Personal-G'en durch den Gesellschaftsvertrag begründet sein[154]).

Zu denken wäre etwa an folgende Fälle:

1) Ein AR.-Mitglied der zu prüfenden Gesellschaft gehört gleichzeitig dem AR. der PG. an. Aus einer solchen Verbindung wird man nicht immer ohne weiteres den Ausschlußzwang der PG. wegen Gefährdung ihrer Unabhängigkeit herleiten dürfen[155]). Denn der Einfluß muß auf die Geschäftsführung der PG. ausgeübt werden. Diese liegt aber zum größten Teil in Händen des V. Aber auch soweit dem AR. der PG. die Geschäftsführung übertragen ist, wird eine Verflechtung in dem genannten Sinn unschädlich sein, vor allem, wenn die Personenidentität sich nur auf einen oder 2 Mitglieder des PG.-AR. erstreckt, da in der Regel sämtliche Beschlüsse des AR. mit Stimmenmehrheit gefaßt werden. Außerdem kommt noch hinzu, daß der AR. durch die Vorschrift des § 262 g III stark gebunden ist[156]). Sitzt dagegen die Mehrheit des AR. der zu prüfenden Gesellschaft auch im AR. der PG., so wird im allgemeinen die Möglichkeit des maßgebenden Einflusses zu bejahen sein. Anders war die Rechtslage im Vorentwurf. Hier wäre die PG. jedenfalls als zur Bilanzprüfung ungeeignet zu betrachten gewesen, weil hier bereits die Einflußnahme eines einzelnen V.- oder AR.-Mitgliedes genügte, um den Ausschluß der PG. zu begründen[157]).
2) Ein AR.-Mitglied der zu prüfenden Gesellschaft gehört dem Vorstand der PG. an.
3) Ein V.-Mitglied der zu prüfenden Gesellschaft gehört dem AR. der PG. an.

In beiden Fällen, vor allem aber im Falle No. 2, wird meistens eine Unabhängigkeit der PG. nicht mehr gewährleistet sein. Der V. der PG., der die Durchführung der Prüfung überwacht und zum großen

---

154) Vgl. dazu Friedländer § 262c; Staub-Pinner § 262c Anm. 5; Goldschmit § 262c Anm. 5.

155) So mit Recht Homburger AR. Seite 39, der meint, daß unter Umständen noch Aktienbesitz oder vertragl. Beziehungen hinzukommen müßten. Ferner Schmölder Jur.W. 31/2926; Koenige § 262c Anm. 2; Neufeld § 262c Anm. 3; Ertel Seite 114.

156) Vgl. Schlegelberger Kom. § 262c Anm. III A 4b.

157) Nach § 59 Abs. II Vers.Aufs. Ges. ist die Ausübung des Einflusses des AR. unschädlich, die des V. dagegen ebenfalls unzulässig.

Teil auch selbst mittätig ist, würde hier direkten Anweisungen des AR. der zu prüfenden Gesellschaft ausgesetzt sein. Aber auch bei dem AR. der PG. könnte man im Falle No. 3 nicht mehr von einer Unabhängigkeit sprechen.

Schlegelberger Kom. [158]) bemerkt hierzu mit Recht, daß an sich auch der Gesichtspunkt des § 262 g III S. 2 ins Feld geführt werden könnte, daß aber die Gefahr einer Beeinflussung zwangsläufig bei einem V.-Mitglied, das unmittelbar für seine Person an dem günstigen Ausgang der Prüfung interessiert ist, weit größer sei, als bei einem AR.-Angehörigen, für den der Ausgang der Prüfung weniger vom Standpunkt seiner Person, als vom Standpunkt der G., der er angehört, Bedeutung habe. Daher sei auch hier die PG. zur Prüfung ungeeignet [159]).

4) Ein V.-Mitglied der zu prüfenden Gesellschaft gehört dem Vorstand der PG. an.

Hier ist die Rechtslage eine ähnliche wie im Falle No. 2: Die Gefahr der Abhängigkeit der PG. von der zu prüfenden Gesellschaft ist außerordentlich groß; die PG. dürfte daher stets von der Prüfung der G. ausgeschlossen sein.

Die hier vertretene Auffassung deckt sich mit den Grundsätzen für die Berufsausübung des WP. Schlegelberger Kom. [160]) meint, daß die Fälle No. 2 und 4, die Schlegelberger auch noch auf die Angestellten der zu prüfenden Gesellschaft ausdehnt, nicht nur unter § 262 c II S. 1, sondern auch unter S. 2 fallen. Das ist aber weder aus dem Text, noch aus dem Sinn des Gesetzes zu entnehmen. Es dürfte auch für eine entsprechende Anwendung auf eine PG. kaum ein Bedürfnis vorliegen.

5) Einen breiten Raum in der Diskussion über die Bilanzprüfung nahm seit jeher die Stellung der Bank-Treuhandgesellschaften zu der neuen Institution ein. Sogenannte „Hausprüfer" wollte man, wie auch nach der Fassung des § 120 II E I, grundsätzlich von der Bilanzprüfung der ihnen nahe stehenden G'en ausschalten [161]); die Bank-Treuhand-G'en waren aber solche echten „Haus-Prüfer", die von den Banken ins Leben gerufen worden waren und von ihnen kontrolliert wurden sowie zur Prüfung ihrer eigenen Betriebe und der von ihnen abhängigen Unternehmungen Verwendung fanden. Im Schrifttum wurde nun häufig die

---

158) Schlegelberger Kom. § 262c Anm. III A 4c.

159) Vgl. Neufeld § 262c Anm. 3; Rheinstrom § 262c Anm. 7.

160) Schlegelberger Kom. § 262c Anm. III A 4a.

161) Homburger AR. Seite 38, 39, 40; Goldbaum § 262c Anm. 6; Schlegelberger Kom. § 262c Anm. III A. 1; Neufeld § 262c Anm. 3; Krit. Bem. Seite 29; Homburger ZBH. 1930/107; Homburger AR. S. 41 lehnt die Zulassung von Bank-TG'en zur Bilanzprüfung wegen ihrer Abhängigkeit von den Banken ganz allgemein ab, ohne im übrigen ihre Bedeutung irgendwie schmälern und ihre Daseinsberechtigung in Zweifel ziehen zu wollen.

Ansicht vertreten, daß eine Abhängigkeit der PG. dann gegeben sei, wenn die Bank, das zu prüfende Unternehmen und die PG. in irgend einer Weise durch rechtliche Beziehungen verbunden waren [162]). Namentlich Theermann [163]) hat sich gegen diese Auffassung gewandt und gegen eine Verallgemeinerung derselben ausgesprochen, wenn er sagt: „In dieser Verbindung, namentlich aber darin, daß Personen, die der betreffenden Bank nahe stehen, AR.-Mitglieder der zu prüfenden Firmen und häufig gleichzeitig auch AR.-Mitglieder der betreffenden Treuhand-Gesellschaft sind, sehen nun verschiedene Presseartikel den Begriff der „Abhängigkeit" der prüfenden TG. bereits als gegeben an". Offensichtlich waren die Bank-Treuhand-Gesellschaften infolge ihrer kapitalmäßigen oder organmäßigen Bindungen abhängig im Sinne des § 120 II des Vorentwurfes. Demgegenüber wies neben Theermann z. B. auch Schmölder a. a. O. darauf hin, daß diese G'en in Wirklichkeit vielfach ihre Selbständigkeit und Abhängigkeit erwiesen hätten. Vor allen Dingen, so sagt Theermann a. a. O., sei der AR. selbstverständlich interessiert an einer objektiven und ungeschminkten Darstellung der tatsächlichen Verhältnisse des Unternehmens, er könne also der PG. schon deswegen garkeine Weisungen, die seinen Interessen widersprächen, erteilen. Ob diese Auffassung durch die Praxis bestätigt wird, braucht hier nicht näher untersucht zu werden. Durch die Fassung der NV. ist jedenfalls der Uebelstand beseitigt, daß durch jede organmäßige Bindung die Heranziehung von Bank-Treuhand-Gesellschaften zur Bilanzprüfung ausgeschaltet wird, sofern nur durch diese Bindung ein maßgebender Einfluß nicht ausgeübt werden kann. In der Praxis werden aber die Revisions-Institute der Banken auch für die Zukunft ausgeschlossen bleiben müssen [164]). Zu berücksichtigen ist eben stets, daß der Einfluß ein maßgebender sein muß, und daß ein solcher nur von Organen als solchen, nicht von einzelnen Mitgliedern ausgeübt werden kann. Die besonderen Umstände des Einzelfalls werden jedesmal bei der Frage der Einflußmöglichkeit besonders zu berücksichtigen sein.

B. Kapitalmäßige Bindungen.

In erster Linie werden solche bei Konzern-G'en eine Rolle spielen. Die Folge derartiger kapitalmäßiger Bindungen kann denn auch die Besetzung der Verwaltungsposten durch die eine oder andere G. sein, eine Voraussetzung für die Abhängigkeit im Sinne des § 262 c II S. 1 ist das aber nicht. In

---

162) Vgl. vorige Anmerkung 161.

163) Theermann Bank-Arch. 30/42 ff.; vgl. auch Schmölder Jur. W. 31/2926; Weißenberger Seite 61; Sintenis Bank-Arch. 29/465; DAZ. vom 19. 8. 32.

164) Vgl. hierzu Klausing Seite 241—242.

Frage kommt hier etwa eine kapitalmäßige Beteiligung in offener oder stiller Form oder der Besitz der Aktienmehrheit [165]). Diese Majoritätsrechte braucht die zu prüfende Gesellschaft nicht unmittelbar selbst zu besitzen, es genügt vielmehr ein mittelbarer Besitz durch Tochter- und Konzern-G'en. Ueberhaupt muß auch hier ganz allgemein jeder mittelbare Einfluß der zu prüfenden Gesellschaft auf den Prüfer ausgeschlossen sein [166]). Natürlich muß der Einfluß auch hier ein nachgebender sein [167]). Homburger [168]) hebt als Beispiel in diesem Sinn hervor, daß die Wählbarkeit und Bestellbarkeit ausgeschlossen sind, wenn die PG. im konzernrechtlichen Sinn eine Organ-G. der zu prüfenden Gesellschaft ist, also ohne eigenes Gewinnstreben die andern Konzernglieder unterstützt und der Gesamtheit des Konzerns dient. Desgleichen sollen auch solche PG'en für die Bilanzprüfung ungeeignet sein, die mit der zu prüfenden Gesellschaft koordiniert verbunden sind, weil hier der Konzern als solcher auf die PG. einen maßgebenden Einfluß ausüben könnte.

C. Sonstige rechtliche Beziehungen,

die den Prüfer im Einzelfall vom Prüfungsamt ausschließen würden, könnten sich ergeben aus Dienstverträgen, wie etwa eine Anwalts-, Syndikats-, Buchsachverständigen- und Wirtschaftsberater-Tätigkeit, ohne daß in diesen Fällen der Prüfer die Angestellteneigenschaft zu besitzen brauchte [169]). Hier wird die Gefahr einer Abhängigkeit insofern sehr leicht eintreten können, als, wenn der Prüfer sich den Wünschen der zu prüfenden Gesellschaft nicht gefügig zeigt, er befürchten muß, ein anderes Mal den Prüfungsauftrag von der G. nicht wieder zu bekommen [170]). Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang, daß nach der Erklärung der vereinigten Vorstände der Anwaltskammern ein Rechtsanwalt zwar WP. sein darf, daß er aber für solche G'en, die er geprüft hat, eine anwaltschaftliche Tätigkeit nicht ausüben darf. Es wird hier also im Interesse der Unabhängigkeit des Prüfers ein sehr strenger Maßstab angelegt, der nur zu begrüßen ist; es soll auch der äußere Schein einer Abhängigkeit des BP. vermieden werden. Daß die Vorschrift des § 262 c II S. 1 in gleicher Weise für PG'en wie für Einzelprüfer Geltung hat, ist

---

165) vgl. Friedländer § 262c; Schlegelberger Kom. § 262c III A 3; Staub-Pinner § 262c Anm. 5; Lehmann-Hirsch § 262c Anm. 2.

166) So auch Rheinstrom § 262c Anm. 7 und 8; Goldschmit § 262c Anm. 5; Goldbaum § 262c Anm. 6; Schlegelberger Kom. § 262c Anm. III A 3; Lehmann-Hirsch § 262c Anm. 2.

167) Rheinstrom § 262c Anm. 7.

168) Homburger AR. Seite 40.

169) Vgl. Schlegelberger Kom. § 262c Anm. III A 5; Homburger AR. Seite 39; Staub-Pinner § 262c Anm. 4 und 5; Rheinstrom § 262c Anm. 7.

170) Vgl. Homburger AR. Seite 39; Pinner Aktien-Novelle Seite 52 und 53.

allgemein anerkannt. Auch Lehmann-Hirsch[171]) stimmen dem zu, wenn sie auch der Ansicht sind, daß man sich einen Einfluß auf die Geschäftsführung einer Einzelperson für Prüfer nur schwer vorstellen könne. Diese Bedenken dürften durch die genannten Beispiele widerlegt sein. Bei einem Einzelprüfer wird z. B. auch eine stille Teilhaberschaft sehr wohl denkbar sein[172]).

II. **Als Bindungen tatsächlicher Art** wären vor allem verwandtschaftliche Beziehungen zu nennen[173]). So ist es nach den Grundsätzen für die Prüfungsausübung des WP. als ein maßgebender Einfluß stets dann anzusehen, wenn ein Inhaber, Gesellschafter oder gesetzlicher Vertreter des zu prüfenden Unternehmens mit dem WP. oder dessen Ehefrau im 1. oder 2. Grade verwandt ist oder, falls eine PG. mit der Prüfung beauftragt ist, wenn eine der genannten Personen mit einem Mitglied der Geschäftsführung oder des V. (oder deren Ehefrau) der PG. im 1. oder 2. Grade verwandt sind. Hierher gehört ferner der Fall, daß etwa ein ausgeschiedener Angestellter der zu prüfenden Gesellschaft zum BP. gewählt oder bestellt würde. Die Möglichkeit einer maßgeblichen Beeinflussung wäre auch hier so groß, daß die Eignung des Prüfers zur Vornahme der Bilanzprüfung verneint werden müßte[174]). Unter besonderen Umständen könnte die Unabhängigkeit auch durch freundschaftliche Beziehungen des V. der PG. oder des Einzelprüfers zu dem Vertretungsorgan der zu prüfenden Gesellschaft leiden, wie überhaupt durch jede Tatsache, die geeignet ist, den BP. irgendwie zu Zugeständnissen an die Organe der zu prüfenden Gesellschaft zu verleiten[175]). Andererseits kann es auch sehr wohl möglich sein, daß der BP. nicht aus Wohlwollen dem V. der zu prüfenden Gesellschaft gegenüber befangen ist, sondern umgekehrt, mit diesem verfeindet ist und ihm unberechtigterweise Inkorrektheiten anzuhängen und nachzuweisen sucht[176]).

Zusammenfassend kann man sagen, daß sich zum BP. nur sachkundige, unabhängige und unbeeinflußbare Persönlichkeiten eignen[177]). Die Grundsätze für die Berufsausübung des WP. gehen mit ihrer Forderung nach strenger Objektivität mit Recht ziemlich weit. Daher ist dem WP. untersagt:

---

171) Lehmann-Hirsch § 262c Anm. 3.

172) Vgl. dazu Homburger AR. Seite 39; Neufeld § 262c Anm. 3; Staub-Pinner § 262c Anm. 4; Friedländer § 262c; Rheinstrom § 262c Anm. 7; Krukow, Seite 39.

173) Gegen diese z. B. Staub-Pinner § 262c Anm. 4; Lehmann-Hirsch § 262c Anm. 3.

174) Vgl. dazu Schlegelberger Kom. § 262c Anm. III A 5; Neufeld § 262c Anm. 3.

175) Vgl. auch Homburger AR. Seite 39; derselbe Jur. W. 31/2939; ferner Horrwitz Kom. § 262c Anm. 6, der dies im Widerspruchsverfahren erörtert, nicht aber die Gültigkeit der Wahl oder Bestellung berührt wissen will.

176) Vgl. Klausing Seite 213 und Homburger AR. Seite 40, auf dessen treffende Ausführungen über die Unabhängigkeit des BP. hiermit noch ausdrücklich hingewiesen wird.

177) Vgl. Staub-Pinner § 262c Einleitung; Schreier Seite 190.

1) die gewerbsmäßige Vermittlung und
2) der Betrieb von Finanzgeschäften, soweit diese nicht von den Treuhandfunktionen untrennbar sind oder die Anlage eines eigenen Vermögens oder des Ehegatten oder solcher Personen, die in gerader Linie verwandt oder verschwägert sind, zum Gegenstande haben.

Außerdem ist dem WP. untersagt, Bilanzbescheinigungen zu geben,

1) wenn der WP. nach § 262 c zum BP. weder gewählt noch bestellt werden kann,
2) wenn die zu prüfende Unternehmung, die mit Rücksicht auf ihre Rechtsform den in No. 1 bezeichneten Bestimmungen nicht unterworfen ist (z. B. Einzelkaufleute, o.H.G., G.m.b.H., Genossenschaften usw.), auf die Geschäftsführung des WP. maßgebenden Einfluß hat.

Neben Charakterfestigkeit muß der BP. auch berufserfahren sein und eine gesicherte Lebensstellung besitzen. Letzteres wird man allerdings nicht zu einem die Wählbarkeit oder Bestellbarkeit ausschließenden Moment erklären können; für die Frage der Haftung scheint aber eine gewisse finanzielle Grundlage praktisch unerläßlich [178]). Besitzt der BP. hingegen die anderen Eigenschaften nicht, so liegt seine Wahl oder Bestellung nicht im Interesse der G. In solchem Falle ist seine Abberufung auf dem vom Gesetz dargebotenen Wege zu veranlassen.

4. Kapitel.

Die Rechtsfolgen der Wahl oder Bestellung ungeeigneter Personen.

Das Widerspruchs- und das Widerrufsverfahren.

I. Die Rechtsfolgen der Gesetzesverletzung.

Die Frage, welche Rechtsfolgen eintreten, wenn entgegen den gesetzlichen Bestimmungen ein revisor inhabilis zum BP. gewählt oder bestellt worden ist, hat das Gesetz nicht geregelt; sie ist in der Literatur lebhaft bestritten. Die Ursache dieser Meinungsverschiedenheiten sind die verschiedenartigen Fassungen der einzelnen Vorschriften des § 262 c. Während der Absatz I als „Soll"-Vorschrift ausgestaltet ist, „dürfen" nach Absatz II Satz 1 abhängige Prüfer nicht gewählt oder bestellt werden und schließlich heißt es in Absatz II S. 2, daß V.- und AR.-Mitglieder und Angestellte der G. nicht zu BP. gewählt oder bestellt werden „können". Es hat zunächst den Anschein, als ob der Gesetzgeber dem Verstoß gegen jede einzelne dieser drei Fälle verschiedene Rechtswirkungen beilegen wollte. Und in der Tat folgt ein Teil der Literatur dieser Ansicht [179]), während andere im Gegenteil alle drei Fälle gleich behandelt wissen wollen [180]) und nach einer dritten Ansicht, wohl

[178]) Vgl. auch Deutsche Wirtsch. Ztg. 1930 No. 10.
[179]) Vgl. Lehmann-Hirsch § 262c Anm. 1a.

der herrschenden, soweit man von einer solchen sprechen kann, ein Verstoß gegen die beiden Fälle des Absatzes II die gleichen Wirkungen auslöst, während ein Verstoß gegen Absatz I anders zu beurteilen sein soll. Im Einzelnen ist die Rechtslage unter Berücksichtigung des Schrifttums folgende:

a) Um mit dem am verhältnismäßig einfachsten gelagerten Fall des § 262 c II S. 2 zu beginnen, so ist die Literatur sich hier ziemlich einig darüber, daß eine Verletzung dieser Vorschrift die Nichtigkeit des Wahlbeschlusses herbeiführt [181]). Einer besonderen Klage bedarf es hierzu nicht. Der Wahlbeschluß und die trotzdem erfolgte Prüfung sind einfach als nicht erfolgt anzusehen. Die Rechtsfolge der Nichtigkeit ergibt sich einmal aus der Fassung des Gesetzes als einer Vorschrift zwingenden Charakters („können nicht"), dann entspricht sie aber auch dem praktischen Bedürfnis. Denn Mitglieder der Verwaltung oder Angestellte werden von ihrer eigenen G. stets in einem solchen Maße abhängig sein, daß hier ohne weiteres die Unfähigkeit zur Vornahme der Prüfung gegeben ist. Neufeld [182]) hält diese Bestimmung, wie auch die des Satzes 1 des § 262 c II nur für anfechtbar. Er begründet seine Ansicht damit, daß das Unterlassen der Bilanzprüfung möglich und ein Bilanzgenehmigungsbeschluß über einen nicht geprüften Jahresabschluß nicht nichtig, sondern nur anfechtbar sei. Die Verletzung der Vorschriften über die Eignung zum Prüfer könne nicht stärkere Wirkungen auslösen. Schlegelberger [183]) bemerkt hierzu treffend: „Wenn eine Pflichtprüfung überhaupt nicht stattgefunden hat, so ergibt sich das ohne weiteres aus dem Fehlen des Bestätigungsvermerks, und damit ist dem Interesse der Oeffentlichkeit in der Hauptsache schon Genüge getan. Aus einem Bestätigungsvermerk, den ein revisor inhabilis erteilt hat, kann aber ein Außenstehender nicht ersehen, daß die Prüfung ordnungswidrig durchgeführt ist. Er muß sie im Gegenteil so lange für ordnungsgemäß halten, als nicht die Nichtigkeit des Prüfungsaktes festgestellt ist. Hier ist mithin das Schutzbedürfnis der Oeffentlichkeit erheblich größer". Neufeld [184]) gibt selbst zu, daß die Pflichtprüfungsvorschriften nicht dispositiven Rechts sind. Daher kann auf die Pflichtprüfung nicht verzichtet werden. Ein dahingehender Beschluß wäre nichtig und ebenso ein solcher, der die Wahl von nicht gesetzmäßigen Prüfern, in diesem Fall also von V.- und AR.-Mitgliedern oder Angestellten der G., zum Gegenstande hat. Auch Neufeld's Hinweis darauf, daß die Genehmigung des Jahresabschlusses nur anfechtbar sei, vermag seine Ansicht nicht zu begründen. Wollte

---

180) Vgl. Homburger AR. S. 42 u. 43.

181) So Homburger AR. S. 43. Schmölder Jur. W. 31/2926; Goldschmit § 262c Anm. 9; Goldbaum Seite 91; von Gierke Seite 377; Horrwitz Kom. § 262c Anm. 9: Schlegelberger Kom. § 262c Anm. III B; Lehmann-Hirsch § 262c Anm. 5; Staub-Pinner § 262c Anm. 7; Friedländer § 262c; Klausing Seite 242; Kronstein ZBH. 31/219; Krukow Seite 44.

182) Neufeld § 262c Anm. 3; Rheinstrom § 262c Anm. 10.

183) Schlegelberger Kom. § 262c Anm. III A 6.

184) Neufeld § 262a Anm. 6.

man hier auch Nichtigkeit annehmen, so würde das zu einer erheblichen Verkehrsunsicherheit führen, denn die Nichtigkeit des Bilanzgenehmigungsbeschlusses könnte den ganzen Geschäftsbetrieb der G. zum Erliegen bringen [185]). Schließlich spricht auch der privatrechtliche Charakter der Pflichtprüfungsvorschriften nicht für die bloße Anfechtbarkeit der Wahl eines ungeeigneten Prüfers, jedenfalls nicht nach geltendem Recht. Zutreffend hat Homburger [186]) darauf hingewiesen, daß man auch zu der Rechtsfolge der Nichtigkeit gelange, wenn man die Vorschriften der Bilanzprüfung für unverzichtbar hält, wie das im Text geschehen ist. Neufeld führt zur Begründung seiner Ansicht weiter aus, daß, wenn man bei Verstoß gegen Satz 2 Nichtigkeit des Wahlbeschlusses annehme, man die Bestellung eines Prüfers, der nach Satz 2 ungeeignet ist, durch das Gericht ebenfalls für nichtig halten könne. Diese Folgerung hält Neufeld wegen der damit verbundenen Verkehrsunsicherheit für unerträglich [187]). Dem ist entgegenzuhalten, daß die Bestellung praktisch nichts anderes ist, als die Wahl. Inwiefern der Wegfall eines bestellten BP. größere Unsicherheit hervorrufen sollte, als der eines gewählten ist nicht einzusehen [188]); daß der bestellte Prüfer V.- oder AR.-Mitglied oder Angestellter der G. ist, wird sich leicht feststellen lassen [189]). Das Gericht hat auch vor seiner Entscheidung die J. u. H.-Kammer zu befragen, um etwaige Bedenken zu beseitigen. Die Bestellung eines ungeeigneten Prüfers ist keine solche im Sinne des Gesetzes und demnach als überhaupt nicht erfolgt anzusehen. Die Folge würde sein, daß hier das Verfahren nach § 262 b IV einzuleiten wäre [190]) Außerdem hätte das Gericht auch noch die Möglichkeit der formellen Aufhebung der Bestellung nach § 18 F.G.G. in Verbindung mit Art. 6 S. 2 der I. DVO. [191]).

b) Bestrittener als der erste Fall ist die Frage, welche Rechtsfolgen eintreten, wenn die Vorschrift des § 262 c II S. 1 verletzt wird [192]). Während

[185]) So Schlegelberger Kom. § 262c Anm. III A 6; Goldschmit § 262c Anm. 9; Lehmann-Hirsch § 262a Anm. 3; vgl. auch Literatur zu Kap. 2 Abschn. II Anm. 102; Neufeld § 262c Anm. 2 hält die Beschlußfassung über einen von einem ungeeigneten Prüfer geprüften Jahresabschluß für gültig. Richtiger Ansicht nach ist der GV.-Beschluß über den von einem ungeeigneten Prüfer geprüften Jahresabschluß genau so zu behandeln, wie ein überhaupt nicht geprüfter, d. h. er ist anfechtbar. Homburger AR. Seite 44 läßt Nichtigkeit eintreten.

[186]) Homburger AR. Seite 42.

[187]) So auch Rheinstrom a. a. O.; Goldschmit § 262c Anm. 10 hält den gesetzwidrig bestellten BP. für gültig bestellt, selbst wenn noch so grobe Verstöße vorgekommen seien (§ 262b Anm. 12), und läßt das Widerrufsverfahren zu. So auch Homburger AR. Seite 29.

[188]) So auch Schlegelberger Kom. § 262c Anm. III A 6.

[189]) So mit Recht Lehmann-Hirsch § 262c Anm. 1a.

[190]) So Horrwitz Kom. § 262b Anm. 11; ferner Lehmann-Hirsch § 262c Anm. 5, die aber noch eine besondere Aufhebung der ungültigen Bestellung fordern.

[191]) So Schlegelberger Kom. § 262c Anm. III A 6 und Goldbaum S. 91.

[192]) Die entsprechende Vorschrift des § 59 II S. 1 Vers.Aufs.Ges. ist eine Sollvorschrift; dies ist im Hinblick auf § 58 II Vers.Aufs.Ges. ausreichend.

Staub-Pinner[193]) mit Rücksicht auf § 262 b III und IV, aus denen sich ergibt, daß die Entscheidung des Gerichts über den Widerspruch nicht der Beschwerde unterliegt und die gerichtliche Bestellung endgültig ist, annehmen, daß die von einem solchen Prüfer durchgeführte Bilanzprüfung hinsichtlich seiner Person ordnungsmäßig ist, und nur den Widerspruch zulassen, entscheidet sich Neufeld[194]) auch hier wieder für die Anfechtbarkeit, und zwar ebenfalls aus den von ihm für den ersten Fall angegebenen Gründen. Auch Lehmann-Hirsch[195]) halten die Verletzung dieser Bestimmung für anfechtbar und weisen zur Begründung ihrer Ansicht auf die unterschiedliche Formulierung des Gesetzestextes sowie auf die bereits von Neufeld hervorgehobene Verkehrsunsicherheit im Falle der Nichtigkeit hin. Ferner hatte Homburger sich zunächst[196]) aus denselben Gründen dieser Meinung angeschlossen, hat aber später seinen Standpunkt geändert und sich mit Recht für die Nichtigkeit des Wahlbeschlusses entschlossen[197]). Zuzugeben ist, daß die Nichtigkeit zu einer gewissen Verkehrsunsicherheit führen kann, wenn die Möglichkeit der Ausübung maßgebenden Einflusses nicht ohne weiteres gleich erkennbar ist. Andererseits ist aber zu berücksichtigen, daß einmal die Nichtigkeit dem regelmäßigen Sinn des „Nichtdürfens" als Verstoß gegen eine zwingende Vorschrift nach § 134 BGB,[198]), dann aber auch dem Interesse der zu prüfenden Gesellschaft und der Oeffentlichkeit entspricht, da die Unabhängigkeit des BP. eine der wichtigsten Grundsätze der Pflichtprüfungsvorschriften bildet[199]). Die Anfechtungsklage würde oft unterbleiben und der Zweck der ganzen Einrichtung, bei deren Einführung auch öffentliche Interessen eine Rolle gespielt haben, wäre damit in Frage gestellt. Eine Unterscheidung nach dem Wortlaut des Gesetzes (dürfen : Anfechtbarkeit — können : Nichtigkeit), wie Lehmann-Hirsch a. a. O. es wollen, ist nicht gerechtfertigt, da beide Vorschriften das gleiche Ziel verfolgen, nämlich die Unabhängigkeit des BP. von der AG. sicherzustellen. Die Gefährdung derselben kann aber in dem einen Fall so stark sein wie in dem andern[200]).

Für die Bestellung eines ungeeigneten Prüfers gilt auch hier dasselbe

---

193) Staub-Pinner § 262a Anm. 17, § 262c Anm. 6; Krukow S. 43.

194) Neufeld § 262c Anm. 3; ferner Horrwitz Kom. § 262c Anm. 8; Rheinstrom § 262c Anm. 10; Friedländer § 262c; von Gierke S. 377; letztere drei ohne Begründung.

195) Lehmann-Hirsch § 262c Anm. 1a und 4.

196) Homburger Jur. W 31/2939.

197) Horrwitz Kom. § 262c Anm. 9; Klausing S. 242; Homburger AR. Seite 43; Goldschmit § 262c Anm. 9; Goldbaum S. 91; Schmölder Jur. W. 31/2926; Schlegelberger Kom. § 262c Anm. III A 6; Koenige § 262c Anm. 2; Kronstein ZBH. 31/219.

198) So Goldschmit und Schmölder a. a. O.

199) So mit Recht Schlegelberger Kom. und Homburger a. a. O.

200) So zutreffend Neufeld § 262c Anm. 3.

wie für die Wahl: Nichtigkeit des Bestellungsaktes [201]) mit der Folge der Einleitung eines Verfahrens nach § 262 b IV.

c) Die größten Auslegungsschwierigkeiten bietet Absatz I des § 262 c. Praktisch werden gegen die Persönlichkeit eines gewählten oder bestellten BP. wohl kaum Einwendungen erhoben werden können, da ja als BP. nur WP. bestimmt werden dürfen und diese ohne weiteres die erforderliche Qualifikation besitzen [202]). Das schließt aber nicht aus, daß die Beteiligten im Einzelfall doch nicht mit dem in Aussicht genommenen Prüfer einverstanden sind, sei es nun z. B., daß die Durchführung der Prüfung durch einen Spezialisten erforderlich erscheint oder daß der bestimmte BP. nicht das Vertrauen der G. genießt. Es dürfte übrigens ausreichen, wenn der Prüfer im Laufe der Bilanzprüfung die Qualifikation als BP. erwirbt. Gegen eine Wahl oder Bestellung unter dieser Voraussetzung ist nichts einzuwenden [203]). Sollte der Befähigungsnachweis in dieser Zeit nicht erbracht werden können, so wäre die vorgenommene Prüfung ungültig.

Wird nun aber doch ein nach § 262 c I ungeeigneter Prüfer gewählt oder bestellt, so fragt sich, welches die Rechtsfolgen dieser Gesetzesverletzung sind. § 262 c I ist als Sollvorschrift ausgestaltet, hat also anscheinend nur den Charakter einer Ordnungsvorschrift. Demgemäß nehmen Staub-Pinner [204]) an, daß der Wahlbeschluß trotz des Verstoßes gegen das Gesetz gültig ist, wenn kein Widerspruch nach § 262 b III eingelegt wird. Schlegelberger Kom. [205]) hält die Vorschrift wegen des Wortlautes des Gesetzes als einer Sollvorschrift und der abweichenden Fassung gegenüber dem Absatz II für anfechtbar. Sämtliche bisher genannten Autoren gehen davon aus, daß § 262 c eine echte Sollvorschrift darstellt. Das muß bestritten werden. Folgt man der herrschenden Meinung, so würde man zu dem unvorstellbaren Ergebnis kommen, daß die Prüfung des Jahresabschlusses eines Großunternehmens, die im Widerspruch mit dem Gesetz von einem Bücherrevisor durchgeführt wurde, der vielleicht noch für kleinste Verhältnisse gerade ausreichende Kenntnisse, Erfahrungen usw. besitzt, der aber für die Durchführung der Prüfung eines Großunternehmens in keiner Weise

---

[201]) So auch Schlegelberger Kom. § 262c Anm. III A 6; Goldbaum § 262c Anm. 6; Schmölder Jur. W. 31/2926; anderer Ansicht ohne Begründung Lehmann-Hirsch § 262c Anm. 4 (Widerspruchsrecht und Anfechtungsrecht); Rheinstrom § 262c Anm. 10; Friedländer § 262c, die die Bestellung für gültig halten.

[202]) Vgl. Schmölder WP. 1/2 ff.; Homburger AR. Seite 27; Schlegelberger Kom. § 262c Anm. II 4. — Für die Prüfer nach § 266 kommt die Vorschrift des § 5 der I. DVO. nicht in Frage, da diese nur von BP. spricht. So mit Recht Horrwitz Kom. § 262c Anm. 5.

[203]) So auch Horrwitz Kom. § 262c Anm. 4.

[204]) Staub-Pinner § 262c Anm. 3 und § 262a Anm. 17; Neufeld § 262c Anm. 2; Lehmann-Hirsch § 262c Anm. 1a; Goldschmit § 262c Anm. 7 und 8; Krukow S. 43.

[205]) Schlegelberger Kom. § 262c Anm. II 4.

qualifiziert ist, nicht zu beanstanden wäre, während ein erfahrener Direktor, der sein Unternehmen vielleicht schon seit Jahren mit größtem Erfolge geprüft hat, nach § 262 c II S. 2 ohne weiteres ausgeschlossen wäre. Das kann niemals Rechtens sein [206]). Hueck [207]) sagt mit Recht, daß in jedem einzelnen Fall nach der systematischen Bedeutung der „Soll"-Vorschrift erforscht werden müsse, welche Folgen die Verletzung für den GV.-Beschluß hat. Die Verletzung des § 262 I kann aber nicht schwächere Wirkungen ausüben als die Verletzung des § 262 II S. 2. Ebenso wie auf die Pflichtprüfung überhaupt nicht verzichtet werden kann, ist auch ein Verzicht auf die gesetzlichen Eignungsvorschriften ausgeschlossen. Die Verletzung der unverzichtbaren Bestimmungen führt aber, wie bereits erwähnt, zur Nichtigkeit des Wahlbeschlusses [208]). Einen Hinweis auf die Nichtigkeit bietet auch die Vorschrift des Art. 5 der I. DVO., nach der die WP. die Befähigung zur Ausübung der Tätigkeit als BP. „haben". Dies ist eine authentische Interpretation des § 262 c I. Sie muß in dem Sinn gewertet werden, daß eine Verletzung der Vorschrift die Nichtigkeit der Wahl resp. der Bestellung des im Widerspruch mit diesen Bestimmungen berufenen BP. herbeiführt. In diesem Sinne hat sich insbesondere auch Horrwitz Kom. § 262 c Anm. 2 [209]) ausgesprochen. Auch Klausing S. 239 hält diese Bestimmung offenbar für eine Mußvorschrift, entscheidet sich bei ihrer Verletzung aber doch für Anfechtbarkeit. (Vgl. auch Einleitung Seite 13 wegen der Nichtigkeit der Ernennungen von Personen, bei denen die gesetzlichen Voraussetzungen — Prüfungen usw. — nicht vorliegen). Schließlich sei noch bemerkt, daß die entgegen der gesetzlichen Vorschrift des § 262 c I vorgenommene gerichtliche Bestellung ebenfalls nichtig ist [210]), so daß das unter b) Bemerkte auch hier zutrifft.

II. Widerspruch und Widerruf.

a) Das Widerspruchsverfahren stellt eine Sonderinstitution der NV. dar, die für die Verhinderung der Wahl ungeeigneter Persönlichkeiten zu

---

206) So auch Homburger AR. Seite 41.

207) Hueck Seite 23.

208) So mit Recht Homburger AR. Seite 42, der allerdings im Gegensatz zu der im Text vertretenen Auffassung die Nichtigkeit in erster Linie mit dem öffentlich-rechtlichen Charakter der Pflichtprüfungsvorschriften begründet, aber auch mit der Unverzichtbarkeit zu gleichen Ergebnissen kommt; vgl. ferner derselbe Jur. W. 31/2939 und von Gierke S. 377 sowie Kronstein ZBH. 31/219; RG. 118/72; 131/141; RG. Jur. W. 31/2098 u. 2977; RG. 120/28; 75/243; 65/91.

209) Ferner J. v. Gierke, Handelsrecht, 4. Aufl. § 41 V 2 b Seite 377.

210) Die gleiche Rechtsfolge bei Wahl und Bestellung hält auch Goldschmit § 262c Anm. 7 für gegeben, kommt aber zu einem anderen Ergebnis, indem er nur den Widerruf zuläßt; vgl. auch Schlegelberger Kom. § 262c Anm. II 4 und Staub-Pinner § 262c Anm. 3.

BP'n vorgesehen ist [211]). Man kann hierbei an Fälle denken, wo z. B. der in Aussicht genommene Prüfer zwar qualitativ den gesetzlichen Anforderungen genügt, aber noch zu jung und unerfahren ist und aus diesem oder anderen Gründen, z. B. wegen nicht genügender Zuverlässigkeit, wegen mangelnder Objektivität oder weil der Prüfer nicht gegen Haftpflicht versichert ist, nicht das Vertrauen aller Widerspruchsberechtigten besitzt oder wo z. B. die Wahl eines Spezialisten zum BP. tunlich erscheint [212]). Außerdem wird man aber das Widerspruchsverfahren auch im Falle einer Verletzung des § 262c zulassen müssen [213]). Einige Schriftsteller [214]) wollen sogar die Anfechtungsklage ausschließen, soweit das Widerspruchsverfahren möglich ist.

Oben ist bereits dargelegt, daß bei Verstoß gegen § 262 c die Wahl des BP. als nichtig anzusehen ist. Deswegen, könnte man meinen, sei das Widerspruchsverfahren überhaupt überflüssig [215]). Umgekehrt haben verschiedene Autoren aus der Tatsache, daß das Widerspruchsverfahren ausdrücklich als besonderes Verfahren in die NV. aufgenommen sei, geschlossen, daß für andere Rechtsbehelfe, vor allem für eine Anfechtungs- und Nichtigkeitsklage, kein Raum sei, so z. B. Goldschmit hinsichtlich § 262 c I [216]). Wo Goldschmit jedoch die Nichtigkeit des Wahlbeschlusses, wie in § 262 c II befürwortet, hält er, auch wenn an sich schon ein Nichtbeschluß vorliege, das Widerspruchsverfahren doch für zulässig. Er meint, daß, wenn man schon einen Nichtbeschluß mit der Anfechtungsklage bekämpfen könne, man auch das regelmäßige Verfahren zuzulassen habe [217]). Diese Ansicht ist zutreffend. Auch Horrwitz [218]) weist mit Recht darauf hin, daß der Gegensatz zwischen Widerspruch und Anfechtungsklage darin bestehe, daß ersterer gegen einen gültigen GV.-Beschluß erhoben werden könne, während die Anfechtungsklage nur bei Gesetzes- oder Statutenverletzung gegeben sei.

Es kommt auch noch eine praktische Ueberlegung hinzu: Die gesetzwidrig vorgenommene Wahl gilt als nicht erfolgt. Wollte man das Widerspruchsverfahren nun nicht zulassen, so müßte man nach § 262 b IV mit dem Antrag

---

211) Schlegelberger Kom. § 262b Anm. III 2 bemerkt richtig, daß auch die subsidiär gewählten BP. Prüfer seien, gegen die das Widerspruchsverfahren zulässig sei, u. z. müsse der Widerspruch, auch wie bei den primär gewählten, sofort in der GV. erfolgen und nicht erst, wenn die Ersatzbestimmung praktisch zum Zuge komme.

212) Vgl. auch E. I Erl. Seite 116; Horrwitz Kom. § 262b Anm. 9.

213) So auch Homburger AR. Seite 27; Goldschmit § 262c Anm. 7 u. 9; Neufeld § 262c Anm. 2 u. 3; Rheinstrom § 262c Anm. 2 u. 10; Koenige § 262c Anm. 1; Lehmann-Hirsch § 262c Anm. 1a; Friedländer § 262c.

214) So z. B. Staub-Pinner § 262b Anm. 9 u. Lehmann-Hirsch § 262b Anm. 3.

215) So Staub-Pinner § 262c Anm. 7 im Hinblick auf § 262c II S. 2; desgl. Lehmann-Hirsch § 262c Anm. 5.

216) Goldschmit § 262c Anm. 8; vgl. auch Horrwitz Kom. § 262c Anm. 5 und Klausing Seite 214.

217) Vgl. vorige Anm.; ferner Schlegelberger Kom. § 262b Anm. III A.

218) Horrwitz Kom. § 262b Anm. 5.

auf gerichtliche Bestellung warten, bis feststeht, daß die GV. einen neuen Prüfer nicht gewählt hat. Das kann unter Umständen eine erhebliche Zeit dauern. Daher muß man der Aktionärminderheit die Möglichkeit lassen, schon in der für die BP.-Wahl bestimmten ersten GV. das Widerspruchsverfahren einzuleiten, damit alsdann das Gericht die Prüfer sofort bestellen kann und diese die Möglichkeit haben, alsbald mit ihrer Tätigkeit zu beginnen. Ist gegen den angefochtenen Wahlbeschluß auch zugleich ein Widerspruch erhoben, so geht das Widerspruchsverfahren der Anfechtungsklage vor, weil hierdurch nicht nur der Wahlbeschluß beseitigt wird, sondern auch gleichzeitig neue BP. durch das Gericht bestellt werden [219]).

Antragsberechtigt sind V., AR. — beide als Kollegium — oder eine Minderheit von $^1/_{10}$ des Grundkapitals. V. und AR. werden meistens zur Stellung des Antrages verpflichtet sein, sobald hinreichende Gründe vorliegen [220]). Dabei darf der Widerspruch nur im Interesse der G. erhoben werden. Bisweilen ist nun die Ansicht vertreten worden, daß Differenzen der Verwaltung mit dem Prüfer bei der Beurteilung dieser Frage auszuscheiden hätten [221]). Das wird man nicht ohne weiteres sagen können; denn wenn sich auf Grund eines wenig verständnisvollen Zusammenarbeitens Schwierigkeiten bei der Prüfung ergeben sollten, so wird das nicht im Interesse der G. liegen [222]). Es kommt indessen stets auf die besondere Lage des Einzelfalles an. Der Richter wird derartige Einwendungen der Verwaltungsorgane nicht ohne weiteres kritiklos hinnehmen können. Denn es besteht die Gefahr, daß die Ablehnung eines Prüfers durch den V. in der geschilderten Weise begründet wird, während der V. in Wirklichkeit nur versucht, sich eines unbequemen Prüfers zu entledigen [223]). Die weiteren gesetzlichen Voraussetzungen sowie die Durchführung des Widerspruchsverfahrens können im Rahmen dieser Arbeit nicht näher erörtert werden. Es interessiert hier lediglich noch die Frage, ob der Prüfer auch zu den „Beteiligten" gehört, die das über den Widerspruch entscheidende Gericht zu hören hat. In der Literatur besteht Streit hierüber. Die einen bejahen die Frage [224]), weil der Prüfer, wie Homburger meint, durch die Wahl und seine Bereitwilligkeit zu ihrer Annahme schon in Beziehungen zur G. getreten sei. Demgegenüber halten andere den Prüfer nur für ein Objekt, nicht für Partei des Wahlaktes [225]), weil erst — so sagen Staub-Pinner a. a. O. — der Prü-

---

219) So mit Recht auch Horrwitz Kom. § 262b Anm. 17.
220) So auch Homburger AR. Seite 27; Goldschmit § 262b Anm. 7.
221) So Homburger AR. Seite 28; Lehmann-Hirsch § 262b Anm. 3; Rheinstrom § 262b Anm. 10.
222) Vgl. Neufeld § 262b Anm. 3 und Goldschmit § 262b Anm. 12.
223) So zutreffend Schlegelberger Kom. § 262b Anm. III 3.
224) Homburger AR. Seite 28; Rheinstrom § 262b Anm. 12; Friedländer § 262b Anm. 4.
225) So Neufeld § 262b Anm. 3; Lehmann-Hirsch § 262b Anm. 3; Schlegelberger Kom. § 262b Anm. III 4; Staub-Pinner § 262b Anm. 11; Horrwitz Kom. § 262b Anm. 10; Krukow Seite 27.

fungsauftrag den BP. zum Beteiligten macht. Horrwitz Kom. hebt hervor, daß darunter nur diejenigen zu verstehen seien, denen nach dem Willen des Gesetzes eine Einflußnahme auf die Auswahl des BP. zustehen soll. Wenn man diesen Argumentationen folgt, so dürfte der BP. in der Tat nicht zu den Beteiligten zu rechnen sein.

Wird dem Widerspruch stattgegeben, so hat das Gericht nach Anhörung der amtlichen Vertretung des Handelsstandes — das wird stets die zuständige J.- und H.-Kammer sein — andere BP. zu bestellen [226]). Das Gericht ist dabei nicht an die Erklärungen der J.- u. H.-Kammer gebunden. Die nunmehrige Bestellung ist endgültig; Rechtsmittel sind also nicht mehr gegeben. Wohl aber kann das Gericht gemäß § 18 FGG. von sich aus andere Prüfer bestellen, sobald es irrtümlicherweise eine Bestellung vorgenommen hat, die den gesetzlichen Vorschriften widerspricht [227]).

b) Außer durch das Widerspruchsverfahren kann die Durchführung der Prüfung durch den gewählten oder bestellten BP. im Wege des Widerrufs verhindert werden. Dieses Verfahren ist noch einfacher als der Widerspruch, denn hier bedarf es einer Erörterung der Verhältnisse vor Gericht nicht.

Der Widerruf ist bis unmittelbar vor Abschluß der Prüfung zulässig. Als maßgebenden Zeitpunkt wird man die Vorlage des Prüfungsberichts an den AR. anzusehen haben. Ist diese Vorlage erfolgt, dann ist der Widerruf ausgeschlossen. Homburger [228]) bemerkt mit Recht, daß vorher der Prüfer seine Revisionstätigkeit immer noch fortsetzen, neue Erhebungen anstellen, Auskünfte verlangen und entsprechend seinen Bericht formulieren könne. So lange sein Prüfungsbericht noch nicht bekannt sei, bestehe nicht die Gefahr, daß er abberufen werde, um einen ungünstigen Bericht zu verhüten. Die GV. hat hinsichtlich des Widerrufes völlig freie Hand; eine Begründung für denselben braucht sie nicht zu geben, sie kann also auch die Wahl an sich einwandfreier Prüfer widerrufen. Erfolgt dagegen der Widerruf auf Antrag des V. durch das Gericht — das kann nur bei gerichtlicher Bestellung geschehen —, so hat dieses pflichtgemäß zu prüfen, ob tatsächlich bei Durchführung der Prüfung durch den bestellten BP. die Interessen der G. gefährdet oder verletzt werden [229]). Nur wenn das zu bejahen ist, hat es dem Antrage stattzugeben. Andererseits ist der V. bei Vermeidung des Schadensersatzes

---

[226]) U. zwar nur anstelle der gewählten BP., nicht neben ihnen; so mit Recht Horrwitz Kom § 262b Anm. 11.

[227]) Vgl. Schlegelberger Kom. § 262c Anm. III A 6; andere Ansicht Goldschmit § 262c Anm. 10 und Lehmann-Hirsch § 262c Anm. 5.

[228]) Homburger AR. Seite 29; vgl. auch Schmölder Jur. W. 31/2926, der meint, daß sich praktische Schwierigkeiten dann ergeben können, wenn der Widerruf in einem bereits fortgeschrittenen Stadium der Prüfung erfolge; notfalls greife hier jedoch die Ersatzbestellung durch das Gericht ein; der Prüfer sei in einem solchen Fall als weggefallen anzusehen.

[229]) Vgl. auch Schlegelberger Kom. § 262b Anm. V und Neufeld § 262b Anm. 5.

verpflichtet, beim Vorhandensein von Gründen den Antrag zu stellen [230]), dagegen kann ein Widerruf vom Amts wegen niemals stattfinden [231]). Erfolgt der Widerruf durch die GV., so ist dem BP. der Beschluß mitzuteilen, erfolgt er durch das Gericht, so ist er ihm zuzustellen. Mit der Mitteilung bezw. Zustellung des Beschlusses ist das durch die Wahl geschaffene Rechtsverhältnis zu der G. erloschen. Macht der V. dem BP. den Widerruf nicht bekannt, so kann der BP. zwar die Prüfung zu Ende führen und sein volles Honorar verlangen, doch ist die Prüfung für die G. bedeutungslos. Sie gilt als nicht erfolgt und der trotzdem genehmigte Jahresabschluß ist anfechtbar.

Infolge des Widerrufs ist der Prüfer im Sinne des § 262 b IV weggefallen. Es besteht nunmehr die Möglichkeit einer neuen Wahl oder die der gerichtlichen Bestellung [232]).

5. Kapitel.

Die Stellung des Bilanzprüfers im Organismus der AG. und die Rechtsnatur des Prüfungsauftrages.

I. Die Stellung des Bilanzprüfers im Organismus der AG.

a) Der gewählte Bilanzprüfer.

Durch die Wahl (resp. Bestellung) und Erteilung des Prüfungsauftrages ist der BP. zu der AG. in rechtliche Beziehungen getreten. Es fragt sich nun, ob er eine Organstellung innerhalb der AG. einnimmt oder gänzlich außerhalb ihres Organismus steht. Schmölder [233]) hat diese Frage eine mehr akademische genannt. Indessen kommt ihr mit Rücksicht auf gewisse Haftungsfragen doch eine erhebliche praktische Bedeutung zu.

Die herrschende Ansicht bejaht den Organcharakter des BP. Begründet wird diese Ansicht einmal damit, daß die Wahl durch die GV. erfolge und daß diese ein Widerspruchsrecht und ein Widerrufsrecht habe und eine subsidiäre gerichtliche Bestellung möglich sei [234]). Nach anderer Ansicht soll er darin zum Ausdruck kommen, daß die Willensbildung der G. über die Feststellung der Bilanz nicht ordnungsmäßig sei, wenn nicht der Jahresab-

---

230) So auch z. B. im Falle des Konkurses der G., um die Kosten einer Prüfung zu sparen; in diesem Fall wäre der Konkursverwalter widerrufsberechtigt; vgl. dazu Schlegelberger Kom. § 262b Anm. V; Homburger AR. Seite 29; Horrwitz Kom. § 262b Anm. 21.

231) Staub-Pinner § 262b Anm. 24 heben hervor, daß § 18 FGG. nicht anwendbar sei, da § 262b V lex specialis gegenüber dieser Vorschrift sei. Wohl aber sei das Beschwerderecht dem Prüfer und dem V. gegeben (§ 262b Anm. 26).

232) Vgl. Horrwitz Kom. § 262b Anm. 21 und Klausing Seite 215.

233) Schmölder Jur. W. 31/2926; vgl. auch Krukow Seite 45.

234) So Homburger AR. Seite 16; derselbe Jur. W. 31/2935; von Gierke Seite 377; Hachenburg Dt. Jur. Ztg. 30/1482.

schluß vor der Vorlage an die GV. von dem BP. untersucht werde[235]). Staub-Pinner[236]) wollen die Organstellung des BP. anscheinend aus dem ihm zustehenden Recht des § 262 d herleiten. Homburger[237]) stützt seine Ansicht unter Bezugnahme auf Lehmann-Ring und Brodmann[238]) auch darauf, daß die Revisoren nach § 266 ebenfalls als außerordentliches G.-Organ anerkannt werden. Auch sei der BP. dem englischen, französischen und schweizerischen Recht nachgebildet und eingeführt unter denjenigen Voraussetzungen, die im Ausland herrschen, daraus sei auf den Organcharakter des BP. zu schließen[239]), zumal auch in dem Fragebogen des Reichsjustizministeriums und in den Antworten des Anwaltvereins ausdrücklich die Rede von einem unabhängigen Kontrollorgan sei. Nach Horrwitz[240]) ist entscheidend, daß die Prüfer, ebenso wie V. und AR., ihre Rechte und Pflichten nicht aus dem zwischen ihnen und der G. geschlossenen Vertrag ableiten, sondern unmittelbar aus dem Gesetz, und zwar aus zwingenden Gesetzesvorschriften, die einer Einschränkung nicht fähig sind, so daß sie den anderen G.-Organen völlig unabhängig gegenüberstehen. Klausing[241]) will den BP. offenbar aus diesem Grunde ebenfalls in den Organismus der AG. eingliedern. Unabhängig hiervon soll er ein „privatrechtliches Amt" mit öffentlich-rechtlichem Einschlag bekleiden[242]). Weitere Autoren entscheiden sich ohne Begründung für den Organcharakter des BP.[243]). Schlegelberger Kom.[244]) läßt ebenfalls die körperschaftlichen Akte der Wahl, Bestellung, des Widerrufes und des Widerspruches als Kennzeichen der Organstellung des Prüfers gelten. Nur, weil zwangsläufig die Tätigkeit des BP. zeitlich begrenzt sei, könne man nicht annehmen, daß er ein neues selbständiges Organ der G. auf gleicher Linie wie V. und AR. darstelle. Die Funktionen des BP. werden daher zum Unterschiede von den anderen Organen als die eines Hilfsorgans der G. charakterisiert. Schmölder[245]) schließt sich dieser Ansicht an, nur bezweifelt er zunächst, ob der BP. ein Hilfsorgan des AR., der GV. oder der G. sei, gibt aber schließlich der letzteren Auffassung den Vorzug. Ertel[246]) lehnt den Charakter eines Hilfs-

---

235) So Kronstein ZBH. 31/219.
236) Staub-Pinner § 262a Anm. 1 und Einleitung I zu § 246.
237) Homburger AR. Seite 46/47.
238) Lehmann-Ring § 266 Anm. 13; Brodmann § 267 Anm. 1a.
239) So Krukow Seite 46/47 unter Hinweis auf das englische Recht.
240) Horrwitz Kom. § 266b Anm. 7.
241) Klausing Seite 229.
242) Warum durch diesen Gesichtspunkt der Fragenkomplex noch schwieriger gestaltet werden soll, ist nicht recht ersichtlich, da es sich zunächst doch nur darum handelt, ob der BP. innerhalb oder außerhalb der zu prüfenden Gesellschaft steht.
243) So Rheinstrom Vorbem. vor Art. VI; Friedländer Vorbem. vor § 231 und § 262b Anm. 3; Wieland Seite 112; Pinner Aktien-Novelle Seite 50/52; Singer S. 121 (außerordentliches Gesellschaftsorgan).
244) Schlegelberger Kom. Vorbem. 2 vor §§ 262a ff.
245) Schmölder Jur. W. 31/2926.
246) Ertel WP. und Pflichtrevision Seite 111.

organs des AR. wegen seiner Selbständigkeit und der Pflichten gegenüber der GV. ab. Es ist aber auch nicht einzusehen, warum die Einmaligkeit seiner Tätigkeit die Organstellung ausschließen sollte. Ausschlaggebend sind hier andere Momente.

Während Alexander[247]) die Auffassung, daß der BP. Organ der AG. sei, für bedenklich hält, lehnen denn auch Neufeld, Goldschmit und Lehmann-Hirsch seinen Organcharakter überhaupt ab. Diese Ansicht dürfte auch die richtige sein. Goldschmit's Begründung[248]), daß mit der Erteilung des Prüfungsauftrages durch den V. an den BP. dessen rechtliche Stellung gekennzeichnet sei, kann allerdings nicht durchschlagend sein, da auch der V. als anerkanntes Organ der AG. zu dieser jedenfalls durchweg in einem obligatorischen Rechtsverhältnisse, nämlich einem Dienstvertrage, steht. Der Prüfungsauftrag schließt also die Organeigenschaft nicht aus. Aber auch der Ansicht derer, die aus der Wahl, dem Widerruf und dem Widerspruch durch die GV. sowie aus der gerichtlichen Bestellung des BP. die Organeigenschaft herleiten wollen, kann nicht zugestimmt werden. Mit Recht bemerken Lehmann-Hirsch[249]), daß die Wahl des BP. durch die GV. mit der Erwägung zusammenhängt, daß die Verwaltung nicht selbst ihre Prüfer bestimmen soll. Für die Organstellung gibt das nichts her. Die Argumentation Kronstein's[250]) ist unverständlich. Nach ihm kommt die Organeigenschaft dadurch zum Ausdruck, daß die Willensbildung der G. über die Feststellung der Bilanz nicht ordnungsgemäß ist, wenn nicht der Jahresabschluß vor der Vorlage an die GV. von dem BP. untersucht ist. Seine Begründung würde zu der Folgerung zwingen, daß nur Organe die Bilanzprüfung vornehmen könnten. Diese Folgerung will Kronstein aber doch wohl nicht ziehen! In der Tat sind weder diese Gründe, noch der Hinweis auf die dem BP. zustehenden Rechte gegenüber dem V. aus § 262 d für die Beurteilung der Rechtsstellung des Prüfers im Verhältnis zur AG. maßgebend. Es kommt vielmehr darauf an, ob der BP. Funktionen der G. wahrnimmt oder ob er nur eine Leistung an diese bewirkt. Das führt zum Problem des Wesens eines Organs. Die Ansichten hierüber sind nicht einheitlich, sie können im Rahmen dieser Arbeit auch eine gründliche Erörterung nicht finden. Es sei nur darauf hingewiesen, daß z. B. Gierke[251]) Organe rechtlich geordnete Vermittler eines einheitlichen Gemeinlebens nennt, und auf Seite 625 a. a. O. heißt es: „Das Gemeinwesen deckt sich als wollende und handelnde Persönlichkeit vollkommen mit den dabei fungierenden Organen, es wird als ganzes durch den Teil insoweit dargestellt, als eben durch diesen Teil das einheitliche Leben des Ganzen sich vollzieht". Diese Ausführungen zeigen deutlich, daß die Existenz des Organs

---

247) Alexander Hans. Rechts- u. Ger. Zeitschr. August/September 1932 Sp. 501.
248) Goldschmit § 262b Anm. 5.
249) Lehmann-Hirsch § 262b Anm. 2.
250) Kronstein ZBH. 31/219.
251) Gierke Genossenschafts-Theorie Seite 624.

auf dem Willen des das Organ schaffenden Gemeinwesens beruhen muß. Wie aber, wenn nun die G. BP. nicht gewählt hat und ein Aktionär die gerichtliche Bestellung eines solchen beantragt? Der Einzelaktionär kann niemals den Willen der G. repräsentieren; das Gericht erst recht nicht. Sollte trotzdem der gerichtlich bestellte Prüfer als ein nach dem Willen der G. geschaffenes Organ angesehen werden können? Das erscheint unmöglich. Da es nun aber nicht angeht, die rechtliche Konstruktion des bestellten BP. anders als die des gewählten zu beurteilen, ist nach der Gierke'schen Definition in Verbindung mit den Normen der NV. der Organ-Charakter des BP. zu verneinen. Friedländer[252]), ein Befürworter der Organeigenschaft des BP., bezeichnet im Anschluß an Wieland[253]) als Organe der AG. die durch Gesetz vorgesehenen Personen und Personenmehrheiten, welche die Geschicke der G. zu bestimmen haben und bei der Führung der Geschäfte tätig sind. Wenn hiernach die Organe die Geschicke der G. zu bestimmen haben, so kann das von dem BP. jedenfalls in keiner Weise behauptet werden. Im Gegenteil: er verhält sich den Geschicken der G. gegenüber völlig passiv. Seine Handlungen können nicht der G. zugerechnet werden, sein Wille ist nicht der Wille der G.[254]). Wäre er Organ, so müßten seine Handlungen die G. verpflichten; das ist aber nicht der Fall[255]). Er stellt lediglich Tatsachen fest, ohne aber etwa festgestellte Unregelmäßigkeiten selbst beheben zu können. Ja, die G. braucht diese nicht einmal zu berücksichtigen, es genügt, wenn sie Kenntnis davon nimmt. Dem BP. steht keinerlei Zwangsgewalt zu; die ihm gesetzlich zuerkannten Rechte des § 262 d kann er zwar ausüben und wird das meistens auch müssen, aber man wird nicht so weit gehen können und ihm etwa einen klagbaren Anspruch gegen den V. bezüglich der Durchführung dieser Rechte zuerkennen. Wie Friedländer diese Definition für seine Ansicht verwenden konnte, ist demnach nicht einzusehen.

Netter[256]) setzt aus Anlaß der Darstellung des Unterschiedes zwischen Beauftragten und Organ auseinander, daß die Treuepflicht des letzteren viel weiter gehe als die des ersteren. Netter verweist auf § 266 Zf. 2 StGB., nach dem die Treuepflicht des Beauftragten sich nur auf die anvertrauten Vermögenswerte beschränke, während § 312 HGB. den ganzen Umkreis der Tätigkeit des Organs unter die Treuepflicht stelle. Der dem § 312

---

252) Friedländer Vorbem. vor § 231.

253) Wieland Seite 87.

254) So mit Recht auch Bondi, Rechte S. 246, der sich ebenfalls gegen den Organcharakter ausspricht.

255) So auch Voß Seite 27. Dagegen sind die weiteren von Voß angeführten Argumente nicht für das Wesen des Organs ausschlaggebend. Vor allem soll die von Voß genannte Voraussetzung, daß das Organ wirtschaftlich und rechtlich in den Organismus der AG. eingegliedert sein müsse, ja gerade erst bewiesen werden. Denn wenn feststände, daß der BP. nicht in den Organismus der G. eingegliedert ist, brauchten weitere Erhebungen nicht angestellt zu werden, um die Organeigenschaft zu untersuchen.

256) Netter Auskunftspflicht S. 17.

entsprechende § 318a gibt Aufschluß über die diesbezügliche Rechtsstellung des BP. Man muß feststellen, daß BP. nur wegen der unbefugten Verwertung solcher Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse bestraft werden, die sie bei Wahrnehmung ihrer Obliegenheiten erfahren haben. Einem Organ der G. würde die Verwertung derartiger Geheimnisse ganz allgemein verboten sein, da dies der dem Organ obliegenden umfassenden Treuepflicht widersprechen würde. Auch hieraus ist also zu schließen, daß der BP. kein Organ der G. ist. So muß man denn mit Neufeld [257]) sagen, daß der BP. kein Organ der G. ist. Er ist in erster Linie seinem gesetzlichen Aufbau und der historischen Entwicklung entsprechend eine Hilfsperson des AR., obgleich er nicht zu ihm, sondern zu der G. in rechtliche Beziehungen tritt und vom AR. völlig unabhängig ist [258]). Hingewiesen sei aber darauf, daß, wenn z. B. der V. sich weigern sollte, dem BP. die ihm nach § 262 d zustehenden Rechte zu gewähren, der AR. die gegebene Stelle wäre, die dem BP. die Durchführung der Prüfung zu ermöglichen hätte. Für die hier vertretene Auffassung spricht ferner, daß der BP. stets nur unter eigener, niemals unter fremder Verantwortung handelt. Er ist, wie Neufeld (a. a. O.) mit Recht hervorhebt, sachverständiger Gutachter, dessen Bericht sich der AR. als Unterlage für seine Entschließungen bedient. Homburger (a. a. O.) meint hierzu, daß der Bericht dem AR. nicht als Gutachten, sondern als Grundlage für seine Revision des Jahresabschlusses übergeben werde. Warum sollte aber nicht ein Gutachten die Grundlage hierfür bilden können? Der von Neufeld zwischen dem AR. resp. der GV. und dem Richter in Bezug auf den Sachverständigen herangezogene Vergleich dürfte allerdings insoweit verfehlt sein, als die GV. von dem Bericht unter Umständen überhaupt keine Einzelheiten erfährt, während der Richter den Bericht des Sachverständigen in vollem Umfange auswerten kann [259]). Zudem entsprechen die BP. dem Wesen nach ganz den Revisoren des Genossenschaftsgesetzes, die ebenfalls niemals als Organe anerkannt sind [260]). Wenn Homburger (a. a. O.) bemerkt, daß auch die Revisoren nach § 266 als Organe der AG. betrachtet würden, so ist demgegenüber darauf hinzuweisen, daß einmal diese Ansicht nicht unbestritten ist [261]), und daß andererseits diese Tatsache, selbst wenn sie richtig wäre, ebensowenig für die Organstellung des BP. spricht wie der Hinweis auf die Organstellung der BP. in ausländischen Rechten [262]). Ferner kann auch die Horrwitz'sche Begründung der Organstellung damit, daß die BP. ihre Rechte und Pflichten direkt aus dem Gesetz ableiten, nicht durch-

---

257) Neufeld Vorbem. 2 vor Art. VI.
258) Vgl. auch Homburger AR. S. 8.
259) Vgl. Homburger AR. S. 47.
260) Vgl. Parisius-Crüger Vorbem. vor § 53 Gen.Ges.
261) Werneburg S. 58; Bondi Rechte S. 250.
262) Vgl. auch Voß S. 27, der sich gegen die Organstellung des auditor im engl. Recht ausspricht.

schlagen, weil ja z. B. dies auch bei den Liquidatoren der Fall ist. Diese sind aber auch nicht als Organe der G. anerkannt.

Und noch ein Moment spricht dafür, daß der BP. kein Organ ist: Wäre er ein Organ, so müßte man konsequenterweise die Anwendung des § 254 BGB. wegen eines bei der Prüfung festgestellten mitwirkenden Verschuldens des V. oder AR. der zu prüfenden Gesellschaft verneinen, wie das ja auch z. B. Gierke, Handelsrecht, 4. Aufl. Seite 378 und Horrwitz Kom. § 262 g Anm. 12 tun. Das erscheint aber unbillig. Man kann unmöglich von dem BP. verlangen, daß er allen unsauberen Machenschaften der Verwaltung auf die Spur kommt; er müßte dann seine Tätigkeit jedesmal mit Argwohn beginnen. Das soll aber nicht sein. So haben denn auch z. B. Schmölder, Koenige, Schlegelberger Kom., Homburger, Neufeld und Friedländer (vgl. Anm. 451) die Anwendbarkeit des § 254 bejaht, größtenteils sich aber auch für den Organcharakter des BP. entschieden; das erscheint unlogisch.

Es ist also festzustellen, daß der BP. organisch außerhalb der G. steht.

b) Der bestellte BP.

Die vorstehenden Ausführungen gelten in erster Linie für den gewählten BP. Es ist aber bereits oben angedeutet, und es muß hier nochmals ausdrücklich darauf hingewiesen werden, daß alles, was über die Rechtsstellung des gewählten BP. im Verhältnis zum Organismus der G. gesagt worden ist, auch auf den gerichtlich bestellten BP. im gleichem Maße Anwendung findet. Es würde sich sowohl aus theoretischen, als auch aus praktischen und rechtspolitischen Bedürfnissen nicht rechtfertigen lassen, aus den verschiedenen Arten der Benennung auch verschiedene Rechtsstellungen des Prüfers konstruieren zu wollen. Das ist auch Ansicht der herrschenden Lehre [263]). Es wird allerdings vereinzelt die Meinung vertreten, daß der gerichtlich bestellte Prüfer im Hinblick auf die Mitwirkung des Gerichts eine gewisse amtliche Stellung einnehme [264]). Ein Vergleich mit den Prüfern nach § 192 II kommt hier nicht in Frage, da es sich dort um eine öffentliche Bestellung handelt und den Organen der G. ein Initiativrecht zur selbständigen Wahl der BP. nicht zusteht. Im Falle des § 266 II wird nur ein Vertragsverhältnis mit den Antragstellern, nicht aber mit der G. begründet; also kann auch diese Vorschrift nicht zum Vergleich herangezogen werden [265]). Man könnte weiter an eine dem Konkursverwalter, der Vertrauensperson im Vergleichsverfahren, dem Vormund, Testamentsvollstrecker, Pfleger oder Zwangsverwalter ähnliche Stellung denken. Doch deckt sich keine mit dem BP. Der

---

[263]) Schlegelberger Kom. § 262b Anm. III 5; Goldschmit AG. § 192 Anm. 10 und § 267 Anm. 8; Klausing S. 214.

[264]) Vgl. Staub-Pinner § 262b Anm. 22.

[265]) Vgl. Anm. 263.

Konkursverwalter weder nach der Vertreter- noch nach der Amtstheorie, denn dieser ist nach der einen Ansicht Vertreter, nach der andern handelt er im öffentlichen Interesse. Das Gericht wird bei der Bestellung des BP. aber lediglich anstelle der G. tätig. Dasselbe gilt auch für die Vertrauensperson im Vergleichsverfahren. Vormund und Pfleger sind wieder gesetzliche Vertreter wie auch der Beistand der Mutter (§ 1693 BGB). Der Testamentsvollstrecker hat im Gegensatz zum BP. weitgehende Verfügungs- und Verwaltungsbefugnisse. Hinzu kommt noch, daß bei dem größten Teil dieser Personen — wozu auch noch der Gegenvormund rechnet — das Gericht ein weitgehendes Aufsichts- und Ordnungsstrafrecht ausüben sowie Rechenschaftsablegung fordern kann. Das alles fällt beim BP. weg. Seine amtsähnliche Stellung ist daher nur eine scheinbare; praktisch tritt sie nirgends in die Erscheinung [266]).

II. Die Rechtsnatur des Prüfungsvertrages.

a) Beim gewählten BP.

Durch den Wahlakt ist die Benennung des BP. erfolgt; damit ist dieser aber noch keineswegs Prüfer der betreffenden G. geworden. Es muß vielmehr noch das zivilrechtliche Vertragsverhältnis, der Prüfungsauftrag, hinzukommen. Erst durch dessen Abschluß werden die Pflichten und Rechte des BP. der zu prüfenden Gesellschaft gegenüber begründet.

„Der V. hat dem gewählten BP. den Prüfungsauftrag zu erteilen", heißt es in § 262 b I S. 2 der NV. Außer einer ähnlichen Vorschrift in Art. 3 der I. DVO., die nur noch historische Bedeutung hat, ist dies die einzige Gesetzesstelle der NV., die sich ausdrücklich mit dem bürgerlich-rechtlichen Rechtsverhältnis des BP. befaßt [267]). Die Rechtsnatur des Prüfungsauftrages ist zweifelhaft. Darüber ist man sich allerdings in der Literatur einig, daß es sich um einen echten Auftrag im Sinne der §§ 662 ff. BGB. nicht handelt [268]). Diesem liegt stets eine unentgeltliche Geschäftsbesorgung zugrunde. Daß eine solche nun nie in Frage kommt, wie Homburger [269]) meint, kann nicht ohne weiteres behauptet werden, doch dürfte sie zu den Seltenheiten gehören [270]). Der Streit dreht sich vielmehr um die Frage, ob der Prüfungs-„Auftrag" einen Dienst- oder Werkvertrag darstellt. Dabei wird allgemein angenommen, daß es sich um einen Geschäftsbesorgungsvertrag nach § 675 BGB. handelt. Der Begriff der Geschäftsbesorgung hat

---

266) Vgl. Goldschmit § 262b Anm. 24; Huber ZBH. 32/27.
267) In § 119 E. I fehlte auch noch diese Vorschrift.
268) Vgl. Staudinger Vorbem. 2 und 3 vor § 662 ff.
269) Homburger AR. Seite 20.
270) Vgl. Koenige § 262b Anm. 5; Klausing S. 212.

zu außerordentlich vielen Streitfragen Anlaß gegeben. So sagt Hachenburg[271]) bereits 1898:

„Das Wort Geschäftsbesorgung hat seine praktische Bedeutung verloren. Versuche, für das BGB. in seiner heutigen Fassung einen brauchbaren Gegensatz zwischen Dienstleistung und Geschäftsbesorgung zu finden, werden vergeblich sein".

Nichtsdestoweniger mußten sich Theorie und Praxis mit der Tatsache der Existenz des § 675 BGB. abfinden, und es galt eine allen Bedürfnissen am besten zusagende Definition zu finden. Eine solche hat sich allmählich herausgebildet; nach ihr versteht die herrschende Lehre unter Geschäftsbesorgung „die Erledigung jeder Angelegenheit, die der wirtschaftlichen Interessensphäre eines andern (des Geschäftsherrn) angehört"[272]). Mit dieser Begriffsbestimmung ist die Tätigkeit des BP. vereinbar; hierüber bestehen im Schrifttum keine Zweifel. Vor allem wird auch, wie noch zu zeigen ist, durch die Anwendung des § 675 BGB. den praktischen Bedürfnissen Rechnung getragen.

Auch eine scharfe Trennung zwischen Dienst- und zwischen Werkvertrag ist nicht möglich[273]). Eine eingehende Erörterung des Wesens dieser Verträge ist hier indessen nicht erforderlich, da zur Beurteilung der Rechtsnatur des Prüfungsvertrages die Materialien zum BGB. hinreichende Aufklärung geben. Nach der Definition der Motive[274]) sind Gegenstand des Dienstvertrages Dienste ohne Rücksicht auf den Erfolg, die Dienste für sich betrachtet, die Arbeit als solche. Gegenstand des Werkvertrages ist das Werk im engeren oder weiteren Sinne oder das Ergebnis der Dienste oder Arbeiten. Im Hinblick auf den Prüfungsvertrag begründen die Befürworter der Werkvertragstheorie ihre Ansicht nun damit, daß der BP. nicht die Tätigkeit des Prüfens schulde, sondern das Ergebnis der Prüfung, den Prüfungsbericht[275]). Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden. Einmal verbietet schon der Sprachgebrauch — der allerdings nicht entscheidend ist — die Annahme eines Werkvertrages. Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist ein „Prü-

---

[271]) Hachenburg S. 171.

[272]) Vgl. Staudinger § 675 Anm. 2b, der darauf hinweist, daß nach dieser Begriffsbestimmung hierunter nicht nur die Besorgung von Rechtsgeschäften, sondern auch von rein tatsächlichen Verrichtungen falle.

[273]) Vgl. Rümelin S. 8 ff. und 303; Homburger AR Seite 123.

[274]) Motive II Seite 455.

[275]) Vgl. Schlegelberger Kom. § 262b Anm. II 4; Enneccerus-Lehmann II Seite 535, 536 Anm. 7; Staub-Pinner § 262b Anm. 4; Lehmann-Hirsch § 262b Anm. 2; ohne Begründung: Horrwitz Kom § 262b Anm. 8; Klausing S. 212; Neufeld § 262b Anm. 6; Rheinstrom § 262b Anm. 6; Goldschmit § 262b Anm. 5. Homburger AR. Seite 122 weist auf eine gewisse Analogie des Vertragsverhältnisses der Prüfer nach § 266 hin, und bemerkt, daß Horrwitz, Recht der GV. Seite 305, sowie Staub-Pinner § 267 Anm. 8 für diese einen Werkvertrag, Brodmann § 266 Anm. 5 dagegen einen Dienstvertrag nach § 675 BGB. annehmen. Ohne Begründung für Werkvertrag auch Singer S. 123.

fungs"-Auftrag zu erteilen, nicht ein Auftrag zur Anfertigung eines Prüfungsberichtes. Der Wille der Parteien wird auch niemals dahingehen, die Anfertigung eines Prüfungsberichtes in Auftrag zu geben resp. zu nehmen, sondern zu prüfen. Die Prüfung als solche kann nach dem ganzen Sinn der Einrichtung nur Gegenstand des Vertrages sein. Die Aktionäre wollen in erster Linie Gewißheit darüber haben, ob die der Prüfung unterworfenen Gegenstände ordnungsgemäß abgewickelt sind. Wenn sie im allgemeinen auch diese Gewißheit aus dem Prüfungsbericht und dem Bestätigungsvermerk erlangen können, so setzen Bestätigungsvermerk und ein günstiger Prüfungsbericht nicht immer eine gründliche Prüfung voraus. Die Haftung des Prüfers kann unter Umständen höchst problematisch sein, eine absolute Gewähr für eine exakt durchgeführte Prüfung vermag weder sie noch der Prüfungsbericht zu geben. Man nehme einmal an, der BP. wäre skrupellos genug, den Prüfungsauftrag anzunehmen, die Prüfung selbst aber nur sehr oberflächlich durchzuführen; er erstattet dann einen Bericht und erteilt einen Bestätigungsvermerk im Sinne des § 262 f. Die Kurse der G. steigen, ihre Kreditbasis erweitert sich, später stehen Aktionäre und Gläubiger vor dem Konkurs [276]). Es stellt sich heraus, daß der zur Rechenschaft gezogene BP. mittellos und unversichert ist. Das Beispiel dürfte hinreichend zeigen, daß nicht der Prüfungsbericht, sondern die Prüfung selbst das Kernstück der Aufgabe des BP. ist. Den Bericht selbst bekommen übrigens die Aktionäre, die doch die interessierten Personen sind, überhaupt nicht zu sehen, sie werden in der GV. höchstens eine kurze Erklärung darüber vernehmen. Die Prüfung kann also nicht etwa als bloße Vorarbeit für den Prüfungsbericht gewertet werden. Dieser ist umgekehrt nur der summarische Niederschlag der Prüfungsarbeit, der zwar gesetzlich vorgeschrieben ist, aber nicht begriffsnotwendig zur Prüfung gehört. Ertel [277]), der ebenfalls für die Annahme eines Dienstvertrages eintritt, sagt mit Recht, daß der Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk „Werke" seien, die nichts anderes als die Darstellung und die schriftliche Bestätigung über die Ausführung eines geleisteten Dienstes bedeuten. In Wirklichkeit ist der Prüfungsbericht garkein Werk im Sinne der §§ 631 ff. BGB. Und noch ein weiteres Moment kommt hinzu: Wenn nun der BP. seine Prüfungstätigkeit bis auf den Prüfungsbericht beendet hat, dann aber wegen eines von keiner Seite zu vertretenden Umstandes — etwa wegen Krankheit — an der Fertigstellung des Berichtes verhindert ist, so könnte er, wenn man einen Werkvertrag annehmen wollte, überhaupt keine Vergütung verlangen, obgleich vielleicht der Nachfolger des BP. die Arbeiten seines Vorgängers in erheblichem Umfange verwerten und dies eventuell in dem von ihm aufzustellenden Prüfungsbericht vermerken, auch den Bestätigungsvermerk mit einer entspre-

---

276) Konkrete Fälle aus den letzten Jahren sind hinreichend vorhanden, die bestätigen, daß derartige Beispiele in der Praxis nicht selten waren.

277) Ertel Seite 112.

chenden Einschränkung versehen könnte (§ 323 BGB.); diese Folge wäre unbillig [278]). Es muß dabei natürlich von dem Standpunkt ausgegangen werden, daß gegen die Qualität der Arbeiten des erkrankten Vorgängers Bedenken nicht erhoben zu werden brauchen. Hachenburg [279]) will den § 346 BGB. heranziehen und befürwortet die Analogie des vertragsmäßigen Rücktritts, wobei er den Wert der geleisteten Arbeit bezahlt wissen will. Auch Rümelin [280]) fordert Bezahlung der teilweisen Leistung, wenn diese Teilleistung für den Gläubiger einen Wert hat. Man darf diesen Rechtsstandpunkt aber nicht auf unsern Fall übertragen. Denn hier soll der Prüfungsbericht das Werk sein, das zu leisten ist. Wenn der Bericht aber überhaupt nicht erstattet ist, so ist die Leistung eben nicht erbracht, auch nicht teilweise; die Prüfungstätigkeit, die dann als Vorarbeit zu betrachten ist, müßte ausscheiden. Bei der Annahme eines Dienstvertrages hingegen könnte der Prüfer einen seiner Arbeit entsprechenden Teil der vereinbarten Vergütung verlangen. Für den Dienstvertrag spricht ferner das persönliche Vertrauensverhältnis des BP. zur G. sowie die dem BP. obliegende Treuepflicht, worauf besonders Homburger [281]) seine Ansicht stützt. Und schließlich ist noch zu beachten, daß der BP. ebenso wie der Arzt und der Rechtsanwalt niemals die absolute Erfolgsicherheit seiner Tätigkeit gewährleisten kann, sondern lediglich pflichtgemäßes Bemühen schuldet [282]). Das kommt auch in der jetzigen Fassung des Bestätigungsvermerks gegenüber der starren Form in § 123 E I deutlich zum Ausdruck. Der objektive Charakter seiner Fassung in E. I hätte einem gewissenhaften Prüfer niemals zugemutet werden können.

Kein Grund für die Annahme eines Werkvertrages ist dagegen die eigene Verantwortlichkeit und die Selbständigkeit des BP., denn auch diese finden sich beim Arzt und beim Rechtsanwalt, die unbestritten auf Grund von Dienstverträgen tätig werden [283]). Kein Grund ist ferner der gesetzlich vorgeschriebene Umfang der Pflichtprüfung; eine bereits im voraus fest umrissene Tätigkeit kann ebenso Gegenstand eines Dienstvertrages wie eines Werkvertrages sein. Der einzige Nachteil ist der, daß die G. auf Erteilung des Bestätigungsvermerks nicht klagen kann, wenn der Prüfer Dienstverpflichteter ist. Doch bemerkt Homburger [284]) hierzu mit Recht:

---

[278]) In ähnliche Schwierigkeiten muß Krukow (S. 49) geraten, der den Bestätigungsvermerk für das herzustellende „Werk" hält. Wenn der BP. aus irgend einem stichhaltigen Grunde den Vermerk nicht erteilen darf, so könnte er keine Vergütung verlangen, weil er das „Werk" nicht geliefert hat.

[279]) Hachenburg S. 188.

[280]) Rümelin S. 85.

[281]) Homburger AR. Seite 123; vgl. auch Staudinger Vorbem. I 3 vor § 611 ff. BGB.

[282]) Vgl. Staudinger, Vorbem. I 1c γ vor § 611 ff BGB; Rümelin S. 62; vgl. ferner Goldschmit § 262a Anm. 9.

[283]) Vgl. Rümelin S. 36 und Staudinger Vorbem. I 1c β vor § 611 ff. BGB.

[284]) Homburger AR. Seite 123.

„Das dürfte aber nur so selten zu Differenzen führen, daß es außer Betracht bleiben kann. Wenn die Beziehungen zwischen G. und Prüfer einmal so zugespitzt sind, daß es auf eine Klage wegen des Vermerks ankommt, dann werden und müssen sie vorher ihre Beziehungen lösen. Denn ein durch Urteil und Zwangsvollstreckung erzwungener Vermerk ist nicht das Instrument, das der Gesetzgeber für die G. und die Wirtschaft vorgesehen hat".

Diesen Ausführungen braucht nichts hinzugefügt zu werden. Praktisch wird die Frage wohl kaum einmal werden [285]).

b) Beim gerichtlich bestellten BP.

Das Gesetz spricht nur davon, daß der V. den gewählten Prüfern den Prüfungsauftrag zu erteilen hat. Daraus muß geschlossen werden, daß im Falle der gerichtlichen Bestellung eine besondere Auftragserteilung durch den V. nicht in Frage kommt. Es ist anzunehmen, daß in dem Bestellungsakt auch gleichzeitig die Auftragserteilung enthalten ist [286]). Das Rechtsverhältnis des BP. zur G. ist hier kein anderes wie bei den gewählten Prüfern. Das Gericht nimmt kraft Gesetzes die Rechte der G. für diese wahr [287]). Damit ist allerdings nicht gesagt, daß der BP. durch den gerichtlichen Akt ohne weiteres gebunden wäre. Nötig ist auch hier, wie im Falle der Wahl, eine Zustimmung des Prüfers, wenn sie auch nur stillschweigend erfolgt. Ueberhaupt ist der Prüfer in keinem Fall zur Annahme des Prüfungsauftrages verpflichtet [288]), wie das im Falle der Bestellung bisweilen im Schrifttum angenommen wird [289]). Eine derartige Verpflichtung kommt im Gesetz nirgends zum Ausdruck. Beachtlich ist aber die Vorschrift des § 663 BGB., nach der der BP. bei Vermeidung der Schadensersatzpflicht gehalten ist, der G. die Ablehnung unverzüglich anzuzeigen. Staub-Pinner [290]) kom-

---

285) Für den Dienstvertrag entscheiden sich ferner: Koenige § 262b Anm. 5; Friedländer § 262b Anm. 3; Homburger Jur. W. 31/2938; derselbe AR. Seite 123; Ertel S. 112; Kronstein ZBH. 1931/219.

286) Vgl. auch Homburger AR. Seite 21; Neufeld § 262b Anm. 6.

287) So z. B. Friedländer § 262b Anm. 5; Neufeld § 262b Anm. 6; Goldschmit § 262b Anm. 24; Bondi, Rechte, S. 246; Lehmann-Hirsch § 262b Anm. 7; Schlegelberger Kom. § 262b Anm. III 5, wo zutreffend auf Art. 3 Abs. 2 Satz 2 der ersten DVO. hingewiesen wird; hier zeigt der Zusammenhang der Vorschrift mit Satz 1 deutlich, daß das Gesetz davon ausgeht, daß bei gerichtlicher Bestellung die Erteilung eines besonderen Prüfungsauftrages entbehrlich ist. — Nach Staub-Pinner § 262b Anm. 22 wird die Auftragserteilung durch die Bestellung ersetzt, wobei Annahme des Auftrages durch den BP. Voraussetzung der Wirksamkeit der Bestellung ist.

288) So mit Recht Homburger AR. Seite 21; Lehmann-Hirsch § 262b Anm. 7; Goldschmit § 262b Anm. 25; Klausing S. 213; Staub-Pinner § 262b Anm. 22; Schlegelberger Kom. § 262b Anm. III 5.

289) So von Goldbaum S. 90.

290) Staub-Pinner § 262b Anm. 22.

men auf Grund ihrer Auffassung von der amtsähnlichen Stellung des bestellten BP. zu dem Ergebnis, daß für die Begründung des Rechtsverhältnisses alle zivilrechtlichen Momente, wie Irrtumsanfechtung usw., ausscheiden. Für die im Text vertretene gegenteilige Anschauung kann dies natürlich nicht gelten. Es muß angenommen werden, daß die allgemeinen Vorschriften des BGB. in vollem Umfange Anwendung finden, eine Anfechtung wegen Irrtums also der G. gegenüber möglich ist.

6. Kapitel.

Die Pflichten des Bilanzprüfers.

I. Die Pflichten nach der Notverordnung.

a) Die Prüfung der Buchführung, des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichts.

Die Prüfung des Jahresabschlusses — der durch die NV. neu eingeführte Begriff umfaßt die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung — der G. unter Einbeziehung der zugrunde liegenden Buchführung und des Geschäftsberichts ist, wie bereits oben dargelegt wurde, die eigentliche Aufgabe des BP. und Gegenstand des Prüfungsvertrages. Wann diese Prüfung vorzunehmen ist, richtet sich in erster Linie nach dem Zeitpunkt der Wahl und der Auftragserteilung. Zu beachten ist jedenfalls, daß die Vorschriften der §§ 260 und 263 HGB. innegehalten werden müssen; es kann auf die diesbezüglichen Ausführungen über die Wahl des BP. (2. Kap. I. Abschnitt Seite 20 f) verwiesen werden. Ein möglichst frühzeitiger Beginn der Prüfungsarbeit kann für die Gründlichkeit der Revision nur förderlich sein. Unter Umständen wird die Prüfung sich, besonders bei größeren G'en, wie in England über das ganze Geschäftsjahr erstrecken. Dies hat den Vorteil, daß, wie Schlegelberger Kom. [291]) bemerkt, durch die Vorprüfung der Jahresabschluß gleich im Einvernehmen mit den Prüfern aufgestellt werden kann. Doch wird der Prüfer sich stets den besonderen Umständen des Einzelfalles anzupassen haben. Eine Pflicht der G'en zur Vornahme von Zwischen- oder Teilprüfungen besteht natürlich nicht [292]). In der Praxis wird die Häufung der Prüfungsaufträge zum Jahresabschluß voraussichtlich einige Schwierigkeiten bereiten [293]).

Eine umfassende Darstellung des Umfanges der Prüfung ist nur sehr schwer möglich, da auch vor allem im Gesetz eine genaue Abgrenzung der

---

[291]) Schlegelberger Kom. § 262a Anm. III; Lehmann-Hirsch § 262a Anm. 1.
[292]) So auch Singer S. 8.
[293]) Vgl. Klebba ZBH. 31/204 ff.; Goldschmit § 262a Anm. 6.

Pflichten des BP. von denen des V. und des AR. fehlt [294]). Die Durchführung der Prüfung wird natürlich bei der einen G. anders als bei der andern zu handhaben sein. Doch werden Pflichtbewußtsein und Verantwortlichkeit des Prüfers ihn innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen den richtigen Weg finden lassen [295]). Es würde über den Rahmen der vorliegenden Arbeit hinausgehen, die dem BP. in § 262 a II auferlegten Aufgaben im einzelnen gründlich zu behandeln. Es kann hier nur auf einzelne allgemeine Gesichtspunkte hingewiesen werden. Spezielle Fragen kommen nur insoweit zur Erörterung, als sie die Rechtsstellung des BP. besonders berühren.

Zunächst einmal sind in negativer Hinsicht die Aufgaben des BP. dahin zu umreißen, daß nicht Gegenstand der Pflichtprüfung die Revision von Zwischenbilanzen ist, soweit solche aufgestellt werden. Ferner hat der BP. sich jeglicher Erwägung über Zweckmäßigkeitsfragen der Geschäftsführung der Verwaltung zu enthalten, denn dies ist Sache des AR. [296]). Auch die Abgabe von Werturteilen gehört nicht zu seinem Aufgabenkreis, ebensowenig hat er zur Gewinnverteilung und Entlastung Stellung zu nehmen [297]). Die Geschäftsführung selbst aber gänzlich von der Prüfung auszuschließen, wie Schmölder [298]) das meint, wird kaum möglich sein, da letzten Endes alles, was nach § 262a II der Prüfung unterliegt, besonders auch die aus dem Geschäftsbericht hervorgehenden Maßnahmen, Akte der Geschäftsführung sind [299]). Schlegelberger [300]) weist mit Recht darauf hin, daß die Pflichtprüfung sich nicht auf solche Akte der Geschäftsführung erstrecke, die mit den Pflichtgegenständen der Prüfung keinen unmittelbaren Zusammenhang haben, wie z. B. Nachgründung, Kapitalerhöhung und -Herabsetzung, Fusion, Abschluß von Interessengemeinschaften usw. Kronstein [301]) rech-

---

294) Dies wird, worauf Schmölder Jur. W. 31/2926 mit Recht hingewiesen hat, der Wissenschaft und Rechtsprechung vorbehalten resp. der Rechtsentwicklung überlassen bleiben müssen.

295) Vgl. Voß S. 35/36.

296) Vgl. Klebba ZBH. 31/204 ff.; Kronstein ZBH. 31/219; Weißenberger S. 59; Goldschmit § 262a Anm. 9; Homburger AR. Seite 84 und 87; Staub-Pinner § 262a Anm. 10; Neufeld § 262a Anm. 5; Rheinstrom § 262a Anm. 5; Koenige § 262a Anm. 3; Friedländer § 262a Anm. 2; Lehmann-Hirsch § 262a Anm. 2; Waldschmidt Bank-Arch. 29/350 mit zutreffender ausführlicher Begründung; Homburger Jur. W. 31/2940; derselbe ZBH. 30/109; Singer S. 15 ff.; Horrwitz Kom. § 262a Anm. 1; Schlegelberger Kom. § 262a Anm. IV.

297) Vgl. Schlegelberger Kom. § 262a Anm. IV; Goldschmit § 262a Anm. 8; le Coutre, Zeitschr. für Treuhandwesen Juli 1931; Homburger AR. Seite 60.

298) Schmölder Jur. W. 31/2926 und anscheinend auch Lehmann-Hirsch § 262a Anm. 2; vgl. ferner Weißenberger S. 59 und Bondi Rechte S. 246.

299) Vgl. Staub-Pinner § 262a Anm. 11; Erl. Bem. zu E. I S. 116; Homburger ZBH. 30/109; Anwaltverein S. 98; Klausing S. 216 und 219.

300) Vgl. Anm. 297.

301) Kronstein ZBH. 31/219.

net hierunter auch die Kalkulation, Arbeitsmethoden, Ein- und Verkaufsarten. Es ist nur darauf zu achten, daß derartige Maßnahmen im Geschäftsbericht Erwähnung finden. Man muß auch Goldschmit[302]) darin zustimmen, wenn er sagt, daß man nicht soweit wie Schmölder a. a. O. gehen dürfe, nach dessen Meinung der BP. die rechtliche Zulässigkeit der getroffenen Maßnahmen zu untersuchen habe, sondern nur in dem Maße, wie sie die seiner Prüfung unterstellten Punkte berühren, also z. B. die Innehaltung der Bewertungsvorschriften. Es ist natürlich die Pflicht des BP., auf offensichtliche Mißstände in der Geschäftsführung der Verwaltung hinzuweisen, weil sonst der ganze Zweck der Prüfung in Frage gestellt wäre. Man muß aber stets berücksichtigen, daß der BP. in erster Linie zur Entlastung und Unterstützung des AR. da ist. Er soll diesem das ganze Zahlenmaterial so darbieten, daß der AR. es als Unterlage für seine eigenen Kontrollfunktionen unbedenklich verwenden kann. Er soll also Tatsachen feststellen, nicht urteilen[303]). In der Literatur wird des öfteren die Frage verneint, ob der BP. auch die Inventuraufnahme zu prüfen habe[304]). Er soll sich hier auf die Lagerbücher und die Angaben der Verwaltungsorgane verlassen dürfen. Das erscheint im Interesse der Prüfung immerhin bedenklich. Denn einmal werden gerade durch falsche Angaben über die Lagerbestände Verschleierungen des Jahresabschlusses möglich sein, ferner dürfte aber, was oft verneint wird, für den BP. die Ueberwachung der Inventuraufnahme, sei es persönlich, sei es durch Hilfspersonen, durchaus im Rahmen des Möglichen liegen. Nur wenn der BP. sich pflichtgemäß von der Richtigkeit der Inventur überzeugt hat, wird er den Bestätigungsvermerk erteilen können, ohne mit seinem Gewissen in Konflikt zu geraten[305]).

Bei der Durchführung der Prüfung werden Stichproben im allgemeinen genügen. Das gilt sowohl für die formelle, als auch für die materielle Prüfung, insbesondere auch für die der Inventur[306]). Wie sollte der Prüfer auch, selbst mit einem größeren Stabe von Mitarbeitern, imstande sein, den ungeheuren Buchungsstoff und die Akten eines Großunternehmens, wie z. B. der AEG. oder der Dedibank lückenlos zu untersuchen! Eine Ausnahme wird man nur in besonderen Fällen machen müssen; so ist z. B. eine lückenlose Prüfung hinsichtlich der Gliederungsvorschriften unerläßlich, ferner dann, wenn Verdachtsgründe für das Vorliegen von Unregelmäßigkeiten irgendwelcher Art bestehen. Dann ist es Pflicht des BP., den vermuteten Verfeh-

---

[302]) Goldschmit vgl. Anm. 296.

[303]) Vgl. le Coutre a. a. O.; Homburger Neugestaltung S. 23; Schreier S. 8.

[304]) Vgl. insbesondere hierzu Homburger AR. Seite 91.

[305]) Vgl. Bücherrevisoren S. 17. — Auch nach dem schweizerischen Reformentwurf ist die Kontrollstelle, soweit tunlich, zu der Inventur hinzuzuziehen (vgl. Haab ZHR, 90 S. 300).

[306]) Vgl. Klebba ZBH. 31/204 ff.; Greiner S. 71; Schreier S. 86; Ertel S. 126; Horrwitz Kom. § 262a Anm. 7 und 8; Klausing S. 217; Homburger AR., S. 89.

lungen gründlich nachzugehen, wenn er sich der Schadensersatzpflicht und der Gefahr der strafrechtlichen Verfolgung nicht aussetzen will. Im übrigen darf die Auswahl der Stichproben keine willkürliche sein. Der BP. muß auch hier planmäßig und sinnvoll vorgehen, so etwa einen bestimmten Zeitabschnitt lückenlos prüfen oder einer bestimmten Gattung von Buchungen restlos auf die Spur gehen.

Bestritten ist die Frage, ob auch die Innehaltung der statutarischen Vorschriften der G. über Geschäftsbericht und Jahresabschluß der Pflichtprüfung unterliegen. Lehmann-Hirsch[307]) verneinen das, weil eine dahingehende Bestimmung in der NV. nicht enthalten sei und weil sich aus dem Bestätigungsvermerk ergeben müsse, daß die der Prüfung unterliegenden Gegenstände den gesetzlichen Vorschriften entsprechen. Dieser Standpunkt kann insoweit keinesfalls aufrecht erhalten werden, als die NV. selbst auf derartige satzungsmäßige Bestimmungen verweist, wie z. B. auf § 262[308]). Staub-Pinner[309]) nehmen ganz richtig an, daß die Prüfung des Jahresabschlusses, die § 262a vorschreibt, nur den Jahresabschluß im Auge haben könne, der von der betreffenden AG. auf Grund ihrer Satzungen aufzustellen sei. Soweit also das Gesetz Raum für dispositive Satzungsbestimmungen lasse, sei nur die Aufstellung des Jahresabschlusses gesetzmäßig, die den vom Gesetz zugelassenen oder im Gesetz vorgesehenen besonderen Satzungsbestimmungen entspreche. Diesen Ausführungen kann man uneingeschränkt zustimmen. Bei Nichtbeachtung der Satzungsbestimmungen ist die Pflichtprüfung für die GV., die nur auf Grund der für die AG. maßgebenden Satzung den Jahresabschluß genehmigen darf, wie Staub-Pinner a. a. O. sich ausdrücken, ein Bruchstück.

Durch die NV. ist das verwirklicht, was die interessierten Kreise der Wirtschaft und die Berufsverbände des Revisionswesens schon seit langer Zeit gefordert hatten, was aber mangels gesetzlicher Vorschrift nicht einheitlich durchgeführt werden konnte: Die Pflichtprüfung muß nicht nur formell, sondern auch materiell sein. Wenn auch zuzugeben ist, daß die Prüfung des Jahresabschlusses bereits früher zum großen Teil nach materiellen Gesichtspunkten ausgeführt wurde, so liegt der große Fortschritt der NV. darin, daß sie jetzt obligatorisch ist. Soll die Pflichtprüfung eine gründliche sein, so ist tatsächlich die eine ohne die andere undenkbar; die formelle Prüfung ist dabei die Vorstufe der materiellen[310]). Diese Begriffe, besonders aber der letztere, sind in der Wissenschaft sehr umstritten, vor allem der Umfang der

307) Lehmann-Hirsch § 262a Anm. 2; Neufeld § 262a Anm. 5.

308) Mit dieser Einschränkung auch verneint von Horrwitz Kom. § 262a Anm. 6.

309) Staub-Pinner § 262a Anm. 15; vgl. ferner Schlegelberger Kom. § 262a Anm. V b; Koenige § 262a Anm. 2; Klausing S. 220; auch Rheinstrom § 262a Anm. 5 bejaht die Prüfungspflicht für die satzungsmäßigen Vorschriften. Er will dies aus dem Hinweis auf § 260b erkennen, desgl. Bericht des Anw. Vereins zum Reg.Entw. Seite 29 mit Rücksicht auf die allgemein lautende Vorschrift des § 262a.

310) Vgl. Greiner S. 100; Erl. zu E. I Seite 116.

beiden Prüfungsarten schwer von einander abzugrenzen [311]). Die formelle Revision ergibt in erster Linie, ob das vorliegende Buchungs- und Rechnungswerk stimmt und ob die gesetzlich vorgeschriebene Form im weitesten Sinne gewahrt ist [312]). Die materielle Revision dagegen ist vor allem Quellenrevision. Sie läßt erkennen, ob alle geschäftlichen Vorgänge ihrem inneren Wert entsprechend behandelt wurden. Sie hat nicht nur festzustellen, was die Bücher zeigen, sondern auch, ob diese die wahre Lage der G. wiedergeben. Sie erstreckt sich ferner darauf, ob die Geschäftsvorfälle im Jahresabschluß und Geschäftsbericht sachlich und organisch richtig dargestellt sind. Der BP. muß also tiefer als bei der formellen Revision schürfen; er muß auf den Kern, das innere Wesen und den Sinn der geschäftlichen Vorkommnisse eingehen und die wirtschaftlichen Zusammenhänge des Unternehmens, die Vermögensverhältnisse, die Kalkulation, die Bewertungen, die Abschreibungen usw. untersuchen und auf ihre Richtigkeit und Ordnungsmäßigkeit hin prüfen [313]).

Es ist bisweilen behauptet worden, daß die Prüfung des Jahresabschlusses stets nur formellen Charakter tragen könne, da es nicht möglich sei, die Prüfung des Vorhandenseins der Aktiven wirksam zu gestalten [314]), es sei denn, der BP. müsse seine Kompetenzen überschreiten und in die Geschäftsführung der G. eingreifen, vor allem, um die dauernden Anlagen oder Beteiligungen der G. richtig schätzen zu können [315]). Der Kommissionsbericht des 34. DJT. [316]) verneint die Möglichkeit der materiellen Prüfung im Hinblick auf die Unmöglichkeit der Ueberwachung der Inventur. Daß dieser Grund nicht stichhaltig sein kann, ergibt sich aus den oben (Seite 64) dargelegten Erwägungen. Die Prüfung der Geschäftsführung gehört allerdings nicht zu den Aufgaben des BP., noch weniger die Anstellung von Zweckmäßigkeitserwägungen; diese Forderung ist häufig im Schrifttum aufgestellt worden, jedenfalls soweit die Zweckmäßigkeit sich auf das Rechnungswesen bezieht [317]). Man kann aber wohl sagen, daß die materielle Revision in dem Umfange, wie v. Falkenhausen sie befürchtet, von der NV. nicht beabsichtigt ist. Solange noch keine Konzernbilanzen vorgeschrieben sind, wird der BP. sich darauf beschränken können, die Tatsache des Bestehens von Beteiligungen und konzernmäßigen Bindungen festzustellen und auf die

---

311) Vgl. Homburger Jur. W. 31/2938; Schlegelberger Kom. § 262a Anmerkung V.
312) Vgl. Homburger AR. Seite 91; Ertel Seite 76; Schreier S. 3.
313) Vgl. Homburger AR. Seite 91/92; Schlegelberger Kom. § 262a Anm. V; Ertel S. 76; Schreier S. 3; Greiner S. 80.
314) So z. B. Lehmann, Gutachten für den 34. Dt. Jur. Tag S. 322, und Geiler, Gutachten für den Enquete-Ausschuß S. 65.
315) So von Falkenhausen S. 441.
316) Kommissionsbericht S. 23.
317) Vgl. Bücherrevisoren S. 16.

entsprechenden Erläuterungen im Geschäftsbericht zu achten, von einer genauen Bewertung aber wird er absehen dürfen [318]).

Wegen der Unbestimmtheit der Begriffe werden die Bezeichnungen „materielle" und „formelle" Prüfung im Gesetz überhaupt nicht verwendet. § 262a II fordert nur, daß der Jahresabschluß äußerlich sachgemäß aufgestellt ist und mit der Inventur und den Geschäftsbüchern übereinstimmt. Das wird man als die formelle Revision ansprechen dürfen. Ferner hat sich die Prüfung nach dem Gesetz auch auf die Anwendung der Vorschriften der §§ 260, 260a und b, 261, 261a bis e und 262 zu erstrecken. Die Bedeutung des Hinweises auf § 260 ist im Schrifttum bestritten. Homburger [319]) meint, daß dieser Hinweis nur so verstanden werden könne, daß der BP. zu prüfen habe, ob der V. rechtzeitig den Jahresabschluß und den Geschäftsbericht dem AR. vorgelegt hat, und ob der AR. seine Bemerkungen dazu fertigte. Die Vorschrift gewinnt Bedeutung, wenn die GV. zur Beschlußfassung über den Jahresabschluß innerhalb der gesetzlichen oder satzungsmäßigen Frist nicht abgehalten werden konnte, weil der V. die rechtzeitige Vorlage des Jahresabschlusses an den AR. unterlassen hatte und dadurch die Prüfung nicht rechtzeitig vorgenommen werden konnte. § 260 gibt dann die Möglichkeit, daß das etwaige Verschulden des V. in dieser Beziehung ausdrücklich festgelegt wird [320]). Für den Fall aber, daß die GV. innerhalb der gesetzlichen oder satzungsmäßigen Frist stattfindet, kann eine verspätete Vorlage niemals vorkommen, denn wenn die Prüfung rechtzeitig erfolgt ist, hatte der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht auch rechtzeitig vorgelegen. Eine Feststellung, daß alle Fristen innegehalten worden sind, ist dann also überflüssig.

Daß der BP. außerdem zu prüfen hätte, ob der AR. seine Bemerkungen zum Geschäftsbericht gefertigt hat, kann nicht anerkannt werden. Denn der AR. macht seine Bemerkungen zum Geschäftsbericht erst, nachdem der BP. die Prüfung abgeschlossen hat. Das geht aus der Vorschrift des § 262e III klar hervor, aus der sich ergibt, daß der AR. in seinen Bemerkungen zu dem Berichte der BP. Stellung zu nehmen hat. Dieser muß demnach schon vorliegen. Der BP. kann also unmöglich noch die Bemerkungen des AR. prüfen [321]).

Staub-Pinner [322]) sind der Ansicht, daß der Hinweis auf § 260 die allgemeine Zweckbestimmung für die Aufgabe der BP., die in § 262a niedergelegt ist, gebe. Es ist aber unverständlich, warum dies vom Prüfer noch einmal festgestellt werden sollte. Soweit die Berücksichtigung des § 260 bei

---

318) Vgl. auch insbesondere Goldschmit § 262a Anm. 9; Schlegelberger Kom. § 262a Anm. Vb.

319) Homburger AR. Seite 89; ferner Neufeld § 262a Anm. 5; Schlegelberger Kom. § 262a Anm. Vb.

320) Vgl. dazu Klausing S. 219.

321) Vgl. auch Goldschmit § 262e Anm. 2.

322) Staub-Pinner § 262a Anm. 10.

der Pflichtprüfung überhaupt einen Sinn hat, kann nur die oben dargelegte Auslegung in Frage kommen. Somit kann auch die Ansicht von Lehmann-Hirsch nicht aufrecht erhalten werden. Sie halten die Erwähnung des § 260 für ein redaktionelles Versehen [323]); an dieser Vorschrift sei nichts nachzuprüfen. Zur Begründung dieses Standpunktes führen sie an, daß in dem dem § 262a entsprechenden § 118 E. I der § 109 E. I, der dem § 260 entspricht, auch nicht erwähnt sei. Diese Beweisführung ist nicht überzeugend. Denn in der NV. treten des öfteren Abweichungen von E. I hervor, die teilweise sogar einen Rückschritt gegenüber dem Vorentwurf bedeuten, die aber nichtdestoweniger Beachtung finden müssen.

Nach § 260b sind für die Aufstellung des Jahresabschlusses außer den §§ 261—261e und den §§ 38—47 die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung zu beachten. Sie sind kein geschriebenes Recht. Rechtsprechung, Wissenschaft und Herkommen haben aber eine Reihe von objektiven Merkmalen festgelegt, deren Kenntnis von dem Prüfer vermöge seiner Vorbildung verlangt werden muß [324]). Leitner [325]) meint, daß die „Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung" leicht zu einem Gegensatz zwischen Geschäftsinteresse und den Interessen der Beteiligten führen können. Das hat natürlich der BP. soweit wie möglich zu verhindern. Er hat stets darauf zu achten, daß primär das Interesse der G. gewahrt wird und hat die Berücksichtigung etwaiger unberechtigter Sonderinteressen gewisser Aktionäre in der Bilanz stets und nachdrücklichst zu rügen. —

Die Fassung des § 261 a bürdet dem BP. eine erhebliche Verantwortung auf, denn er hat bei der Prüfung auch zu beurteilen, ob der Geschäftszweig der G. eine von dem gesetzlichen Schema abweichende Gliederung bedingt. Diese Vorschrift ist, wie Nußbaum [326]) mit Recht behauptet, sehr dehnbar, abgesehen davon, daß in der Literatur die Meinung vertreten wird, daß die ganzen Bilanzgliederungsvorschriften nur Geltung haben, soweit nicht überwiegende Interessen der G. entgegenstehen [327]). Man muß mit Nußbaum fragen, ob man einem Prüfer, der solcher Auffassung folgt, den guten Glauben absprechen darf. Daß die Prüfer solchen bequemen Auffassungen nachgeben werden, ist kaum zu erwarten. Richtunggebend für das Erfordernis der Bilanzklarheit können hier die Ausführungen von Leitner a. a. O. sein, nach dessen Ansicht entscheidend ist, daß die Beteiligten sich „ohne erhebliche Schwierigkeiten und ohne weitere Beihilfe einen durch die Natur der Bilanzaufstellung gegebenen und begrenzten möglichst sicheren Einblick" verschaffen können, „wenn sie über die erforderlichen Geschäftskenntnisse des betreffenden Geschäftszweiges und über Verständnis für

[323]) Lehmann-Hirsch § 262a Anm. 2; Rheinstrom § 262a Anm. 5; Goldschmit § 262a Anm. 7; Horrwitz Kom. § 262a Anm. 6.
[324]) Vgl. Karoli, Dt. Steuer-Ztg. 1932/255.
[325]) Leitner S. 17.
[326]) Nußbaum Jur. W. 32/2583; vgl. auch Singer S. 21.
[327]) So Netter Jur. W. 32/693.

allgemein wirtschaftliche Dinge verfügen". Leitner fährt fort: „Einem Ignoranten des Bilanzwesens bleibt auch eine übersichtliche und klare Bilanz verschlossen. Weder V., noch AR., noch Hauptversammlung sind verpflichtet, Elementarunterricht im Bilanzwesen zu erteilen: den sachkundigen Beteiligten soll eine Bilanz Einblick gewähren [328]).

Im übrigen beweist gerade die Pflicht zur Nachprüfung der Innehaltung der Bewertungsvorschriften, welch hohen Anforderungen der BP. gewachsen sein muß. Besonders in Zeiten wirtschaftlicher Krisen stehen der sachgemäßen Bewertung erhebliche Schwierigkeiten entgegen. So ist z. B. zu berücksichtigen, daß Forderungen gegen einen im Sicherungsverfahren befindlichen Schuldner kaum zum vollen Wert in die Bilanz eingesetzt werden können, daß die Bonität eines sich in dieser Lage befindlichen Bürgen nicht allzu hoch zu veranschlagen ist, daß das Anlagevermögen von stillstehenden Fabriken unter Umständen nur zum Schrottwert eingesetzt werden darf, daß das Bekanntwerden von Wechselprotesten zu Kreditschädigungen und Zahlungseinstellungen führen kann usw. [329]). Andererseits geht daraus aber auch hervor, in welchem Umfange seine Tätigkeit der G. dienlich sein kann. In jeder Richtung stehen dem BP. infolge seiner praktischen Tätigkeit Verhältniszahlen aus anderen Betrieben zur Verfügung, die er als Maßstab benutzen kann, und die der zu prüfenden Gesellschaft zugute kommen, ohne daß dabei der BP. seine Verschwiegenheitspflicht zu verletzen braucht [330]). Wie Koenige [331]) den Standpunkt vertreten kann, daß den BP. die Einhaltung der Bewertungsvorschriften nichts angehe, ist unerklärlich. § 261, der gemäß § 262a der Pflichtprüfung unterliegt, befaßt sich fast nur mit Bewertungsfragen. Nach § 260a ist der Vermögensstand der G. zu entwickeln. Auch diesen hat der BP. nachzuprüfen, also das Vermögen der G. zu werten. Gerade die Nachprüfung der Einhaltung der Bewertungsvorschriften ist ja der wesentlichste Bestandteil der materiellen Revision des Jahresabschlusses.

Besonders schwierig wird sich für den BP. auch die Frage des Umfanges und der Zulässigkeit der stillen Reserven gestalten. Sie sind durch die NV. nicht verboten. Ob sie berechtigt sind oder nicht ist hier nicht zu untersuchen. Der BP. soll aber bestätigen, daß der Jahresabschluß den gesetzlichen Vorschriften entspricht, also den wahren Vermögensstand der G. aufweist. Hier den richtigen Weg zu finden erfordert eine genaue Kenntnis der Handelsbräuche und ein bedeutendes Maß von Verständnis für die wirtschaftlichen Bedürfnisse der gerade zu prüfenden Gesellschaft. Auch die Rechtsprechung wird dazu beitragen, daß hier ein Modus gefunden wird, nach dem stille Reserven zugelassen werden können.

---

328) Vgl. auch Anwaltverein II S. 49.
329) Vgl. Klebba Dt. Steuer-Ztg. 32/211 ff.; derselbe ZBH. 1931/204 ff.
330) So mit Recht Waldschmidt S. 350; Weißenberger S. 59.
331) Koenige § 262a Anm. 3.

Staub-Pinner[332]) meinen, daß es nicht Aufgabe der Pflichtprüfung sei, die materielle Richtigkeit der Bilanz über den Rahmen der §§ 260b und 261 hinaus nachzuprüfen, z. B. die Bildung stiller Reserven festzustellen. Zu einer solchen Feststellung wird es aber bei der Prüfung des Vermögensstandes der G. zwangsläufig kommen, so, wenn der BP. auf Unterbewertung des Anlagevermögens, die doch nicht verboten ist, stößt. Ob der GV. hiervon Kenntnis gegeben werden soll, wird letzten Endes der BP. unter Berücksichtigung des § 260 IV zu entscheiden haben.

Die Erwähnung des § 261e an § 262a II ist nicht erklärlich. Der BP. hat hier augenscheinlich nichts nachzuprüfen[333]).

Die Erweiterung der Publizitätspflichten der AG. und der KG. a.A. durch die NV. hat auch eine Umgestaltung des Geschäftsberichts zur Folge gehabt. Dieser hatte früher praktisch kaum irgend welche Bedeutung, da sein Inhalt sich durchweg in allgemeinen Redewendungen erschöpfte und im übrigen meistens Tatsachen brachte, die schon aus der Bilanz ersichtlich waren. Auch nach der NV. ist es Aufgabe des Geschäftsberichtes, den Jahresabschluß zu erläutern. Vornehmlich sollen dies aber solche Tatsachen und Verhältnisse sein, die in den Geschäftsbüchern und mithin in der Bilanz ihren Niederschlag nicht finden. Aus diesem Grunde hat der BP. die nach § 260a erforderlichen Angaben mit größter Aufmerksamkeit und Sorgfalt zu prüfen, denn die Nichtbeachtung derartiger Angaben kann, eben weil sie nicht klar zu Tage liegen, den Bestand der G. erheblich gefährden. Ganz besondere Beachtung hat der BP. dem § 260a IV zu schenken. Hier soll er sich darüber klar werden, ob ein Unterbleiben der Berichterstattung im überwiegenden Interesse einer der beteiligten G'en oder der Allgemeinheit liegt[334]). Die Vorschrift ist nicht dazu da, um, wie Rohde[335]) meint, eine Hintertür zu bilden, durch welche die Möglichkeit gegeben wird, allzu unbequeme Mitteilungen (z. B. allzu hohe Bezüge der Direktoren oder AR.-Mitglieder?) zu unterlassen[336]). Das entspricht weder dem überwiegenden Interesse der G., noch der Allgemeinheit. Man könnte dagegen etwa an den Fall denken, daß die G. ein Patent erworben hat, das in den ersten Jahren hohe Kosten erfordert, ohne daß zunächst Gewinne erzielt werden, das aber im Laufe der

---

332) Staub-Pinner § 262a Anm. 12.

333) So auch Neufeld § 262a Anm. 5; Rheinstrom § 262a Anm. 5; Goldschmit § 262a Anm. 7; Horrwitz Kom. § 262a Anm. 6; Lehmann-Hirsch § 262a Anm. 2; anderer Ansicht Ertel S. 108, mit dem Hinweis, daß die Möglichkeit bestehe, bei Verstoß gegen § 261e gegen den V. die Regreßklage zu erheben oder ihm die Kündigung auszusprechen.

334) Die Frage, ob das Interesse der G. das Interesse der Gesamtheit der Aktionäre oder das des abstrakten Unternehmens an sich bedeutet, ist sehr bestritten. Eine eingehende Erörterung würde auf das Problem des Wesens der AG. führen, das hier auch nicht nur andeutungsweise berührt werden kann. Vgl. dazu Homburger AR. S. 99; Rathenau, Vom Aktienwesen.

335) Rohde Dt. Steuer-Ztg. 1931/461.

336) Vgl. Horrwitz Kom. § 260a Anm. 32; RG. 130/3.

Jahre das Produktionsverfahren bedeutend rentabler und die G. konkurrenzfähiger zu gestalten verspricht. Die dividendenlüsternen Aktionäre würden unter Umständen die Ausbeutung des Patentes wegen der hohen anfänglichen Zuschüsse verhindern. Ueber diese Tatsachen wäre dann ein Schweigen im Geschäftsbericht angebracht, das der BP. nicht zu rügen brauchte [337]). Die genannte Vorschrift berechtigt ferner nicht die Verwaltung, dem BP. irgend etwas zu verschweigen. Ihm müssen die Verhältnisse der G. restlos offen gelegt werden; denn sonst würde das, was bezweckt wird, gerade verhindert werden. Wenn der BP. vermuten müßte, daß ihm wichtige Tatsachen verschwiegen sind, würde es ihm niemals zuzumuten sein, einen Bestätigungsvermerk im Sinne des § 262 f zu erteilen. Das Recht, vom V. alle zur sorgfältigen Prüfung erforderlichen Aufklärungen und Nachweise zu verlangen, ist dem BP. in § 262b ausdrücklich verbürgt; meistens wird die Gebrauchmachung von diesen Rechten sich auch zu einer Pflicht auswachsen [338]). Daher darf der BP. auch nicht alles, was die Verwaltung ihm vorträgt, um ein Verschweigen nach § 260a IV zu begründen, unbesehen hinnehmen. Er hat alles sorgfältig zu prüfen und, falls ihm die Angaben der Verwaltung bedenklich erscheinen, den Dingen auf den Grund zu gehen.

Im übrigen darf der BP. Anweisungen über den Umfang und den Inhalt der Prüfung vom V. oder AR. nicht entgegennehmen. Diese bestimmt allein das Gesetz und in dessen Rahmen die pflichtgemäße Ueberzeugung des BP. Er hat subjektive Erwägungen aber insofern zurückzustellen, als „der auf wissenschaftlichem Wege, auf Grund theoretisch erworbener Grundsätze und praktischer Erfahrungen festgesetzte Inhalt der Aufgabe den Umfang und die Methode der Kontrolle beherrscht" [339]).

Es ist natürlich nicht ausgeschlossen, daß der dem BP. erteilte Prüfungsauftrag weiter als der gesetzliche Umfang der Prüfung geht, so daß also z. B. auch die Zweckmäßigkeit der Geschäftsführung oder die Organisation des Betriebes zu untersuchen sind oder der BP. sich über die Dividendenpolitik der G. usw. zu äußern hat. Soweit die Prüfung über den Rahmen der Pflichtrevision hinausgeht, kommen die gesetzlichen Vorschriften, mithin z. B. die Haftungsbestimmungen oder die Befähigungsvoraussetzungen, in Wegfall; es gelten alsdann lediglich die allgemeinen gesetzlichen Vorschriften [340]).

---

337) So auch Singer S. 22; Klausing S. 159; Horrwitz Kom. § 260a Anmerkung 32.

338) Ueber den Umfang der Prüfung des Berichts vgl. auch Quassowski Jur. W. 31/2915. — Ferner Rießer S. 318; Goldschmit § 262b Anm. 1.

339) So Voß S. 46 unter Bezugnahme auf einen von Limperg auf dem Int. Accountant-Kongreß im Juli 1926 in Amsterdam gehaltenen Vortrag; vgl. ferner Homburger AR. Seite 126.

340) Vgl. auch Friedländer § 262b Anm. 2.

b) Die Erstattung des Prüfungsberichts.

Schon vor der NV. war es üblich, daß die Revisoren, jedenfalls soweit es sich um Personen oder G'en von einiger Bedeutung handelte, nach Abschluß der Prüfung ihrem Auftraggeber über das Ergebnis derselben einen schriftlichen Bericht erstatteten, in dem sie zu den gewonnenen Erkenntnissen Stellung nahmen, Mißstände rügten, Verbesserungsvorschläge machten usw. Dieser Gepflogenheit hat die NV. für die Pflichtprüfung Zwangscharakter verliehen. Der Prüfungsbericht ist für eine Prüfung, die auf Vollständigkeit und erschöpfende Darstellung der Materie Anspruch erhebt, unerläßlich. Bildet er doch die unmittelbare Grundlage, auf der der AR. für die ihm auch weiterhin obliegende Ueberwachungspflicht seine Dispositionen trifft, denn der Bericht soll nicht nur Vergangenes darstellen, sondern er soll auch in die Zukunft weisen [341]). Was der Bericht im Einzelnen zu enthalten hat, richtet sich nach den Grundsätzen des Revisionswesens und nach dem pflichtgemäßen Ermessen des Prüfers [342]). Ebensowenig wie bei der Darstellung der Pflichtprüfung kann hier eine Erörterung von Einzelheiten, die in den Geschäftsbericht aufzunehmen sind, stattfinden. Hauptaufgabe des Berichts ist jedenfalls die schonungslose Aufdeckung etwa vorhandener Mißstände. Der Prüfer hat dabei aber gerecht zu urteilen und etwa abweichende Ansichten des V., vor allem, wenn sie dem BP. selbst diskutabel erscheinen, eingehend zu würdigen [343]). Ausdrücklich hebt § 262e I S. 2 hervor, daß in dem Bericht besonders festzustellen ist, ob die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht den Vorschriften der §§ 260, 260a und b, 261, 261a bis e, 262 entsprechen und ob der V. die verlangten Aufklärungen und Nachweise geliefert hat. Dabei wird der BP. die Gründe des V. für eine etwaige Verweigerung von Auskünften besonders ausführlich darzulegen haben. § 261e dürfte auch hier wie in § 262 a II irrtümlich erwähnt sein; zu berichten ist hier nichts [344]). Auffällig ist, daß die BP. in dem Bericht nur die Erfüllung der Pflichten des V. aus § 262 d II, nicht dagegen die aus Abs. I festzustellen haben; aus welchem Grunde hiervon abgesehen worden ist, ist nicht ersichtlich.

Ebenso wie bei der Prüfung des Jahresabschlusses hat der BP. auch auf die Innehaltung der Satzungsvorschriften zu achten und dies im Bericht zu erwähnen [345]). Wenn nun etwa der V. die für die Prüfung erforderlichen Aufklärungen und Nachweise nicht erteilen sollte, so darf der BP. nicht ohne weiteres den Prüfungsbericht verweigern. Er muß das Verhalten des V.

---

341) Vgl. Neufeld § 262 e und f Anm. 2.
342) Vgl. hierüber insbesondere Greiner S. 125 ff.; Schreier S. 85; Horrwitz Kom. § 262e Anm. 3.
343) Vgl. Neufeld § 262 e und f Anm. 3.
344) So auch Goldschmit § 262e Anm. 2; Lehmann-Hirsch § 262e Anm. 1; vgl. ferner die Ausführungen im Text Kap. 6 Ia Seite 70.
345) Vgl. auch Staub-Pinner § 262e Anm. 3 und § 262f Anm. 2.

vielmehr im Bericht erwähnen. Eine Nichterstattung des Prüfungsberichts wäre nur dann möglich, wenn die dem BP. zur Verfügung gestellten Unterlagen so dürftig wären, daß die Prüfung irgend welchen Nutzen nicht mehr hätte [346]).

Der Prüfungsbericht ist von den Prüfern zu unterzeichnen. Nach Ziffer IIa Absatz 5 der Zulassungsbedingungen muß er jeweils von einem V.-Mitglied bezw. Geschäftsführer oder Prokuristen unterzeichnet sein, die als WP. öffentlich bestellt sind. Schlegelberger Kom. [347]) bemerkt hierzu mit Recht, daß die Nichtbeachtung dieser Vorschrift nur disziplinare Folgen hat; sie sei für die Frage, ob der Bericht im Sinne des § 262 e I S. 3 ordnungsmäßig unterschrieben sei, ohne Bedeutung. Ein Prüfungsbericht ohne Unterschrift gilt als überhaupt nicht erstattet, und es treten bei endgültiger Nichtunterzeichnung die Rechtsfolgen ein, die das Unterlassen der Pflichtprüfung nach sich zieht [348]). Ob allerdings die Ausnutzung der Möglichkeiten, die sich aus der Nichtunterzeichnung des Berichts ergeben, tunlich ist, darf bezweifelt werden, denn die Auswertung des nichtunterzeichneten Berichts wird ebenso gut möglich sein, wie die des unterzeichneten. Wichtig könnte die Unterschrift allerdings als Beweismittel im Falle von Schadensersatzklagen gegen den BP. werden. Schwierigkeiten können entstehen, wenn der BP. sich weigert, den Bericht zu unterzeichnen. Eine Klage der G. gegen den BP. auf Unterzeichnung des Berichts — und dies gilt auch für die Erteilung des Bestätigungsvermerks — wäre zwar möglich, hätte aber keinen Erfolg, weil das Urteil nicht vollstreckt werden könnte, da der Prüfungsauftrag die Rechtsnatur eines Dienstvertrages hat. Die G. wird aber im Falle unberechtigter Weigerung des BP. durch Zurückbehaltung der vereinbarten Vergütung ein sicheres Druckmittel in Händen haben, um die Unterzeichnung zu erzwingen [349]).

Sind mehrere Prüfer an der Prüfung beteiligt, so haben sie nach herrschender Ansicht nur einen Bericht zu erstatten. Dem ist zuzustimmen. Mehrere Berichte der einzelnen Prüfer würden meistenteils doch nur dasselbe wiedergeben, so daß die Vorzüge solcher Einzelberichte nicht ersichtlich ist. Können sich die Prüfer über den Inhalt des gemeinsamen Berichts nicht einigen, so müssen die abweichenden Ansichten natürlich in dem Bericht zum Ausdruck gebracht werden, so daß unter diesen Einschränkungen auch die Prüfer mit abweichenden Ansichten den gemeinsamen Bericht unbedenklich unterzeichnen können [350]).

Solange im Rahmen der Aktienrechtsreform die Frage der Pflichtprüfung behandelt wurde, herrschte in der einschlägigen Literatur Streit dar-

346) So auch Horrwitz Kom. § 262e Anm. 1.
347) Schlegelberger Kom. § 262e Anm. II 1; Neufeld § 262e und f Anm. 3.
348) Vgl. Rheinstrom § 262e Anm. 2; Friedländer § 262e Anm. 1.
349) Vgl. Homburger AR. Seite 113.
350) So auch Homburger AR Seite 113; Goldschmit § 262a Anm. 5, § 262e Anm. 1; Staub-Pinner § 262e Anm. 2; Rheinstrom § 262e Anm. 2; anderer Ansicht Goldbaum § 262f Anm. 2 und Horrwitz Kom. § 262e Anm. IV.

über, an wen der Prüfungsbericht zu erstatten sei. Eine Reihe von Schriftstellern hatte sich für die Berichterstattung an die GV. eingesetzt, weil sie als das oberste Organ der AG. das Vorrecht habe, mit allen die AG. berührenden Fragen bekannt zu werden[351]). Die Befürworter dieser Ansicht sahen nicht die großen Gefahren, die eine Offenbarung aller Geschäftsgeheimnisse an die GV. in sich birgt. Man muß berücksichtigen, daß in der GV. häufig Personen erscheinen, die zwar formell Aktionäre sind, aber sonst keinerlei Interesse für die G. zeigen, vielmehr nur die Geschäftsgeheimnisse, Fabrikations- und Kalkulations-Methoden der G. zu erforschen suchen, um sie ihren eigenen persönlichen Interessen nutzbar zu machen. Das könnte die G. aber um ihre Existenz bringen. Sehr leicht könnte der BP. in solchem Falle auch zur Zurückhaltung in der Berichterstattung veranlaßt werden, um die G. nicht derartigen Gefahren auszusetzen[352]). Eine andere Meinung bevorzugte die Berichterstattung an den V. Das war auch der Standpunkt des E. I, den das Vers.-Aufs.-Ges. (§ 61 II) übernommen hat. Der V. hat hiernach den Bericht an den AR. weiterzuleiten. Diese Art der Berichterstattung ist jedoch geeignet, die Unabhängigkeit des Prüfers und den Wert des Berichts gar zu sehr zu beeinträchtigen[353]), denn der V. könnte den BP. hinsichtlich des Inhalts des Berichts in einem für den V. günstigen Sinn beeinflussen[354]). Die NV. hat beide Gefahren vermieden und bestimmt, daß der Bericht dem AR. vorzulegen ist (§ 262e II). Er erhält also von dem ganzen Prüfungsergebnis Kenntnis, während die GV. im Interesse der G. nur allgemein über das Endresultat der Prüfung informiert wird, denn der AR. hat in der GV. nur Auskunft darüber zu erteilen, ob die Prüfung nach ihrem abschließenden Ergebnis zu wesentlichen Beanstandungen Anlaß gegeben hat oder nicht. Da der Bericht dem AR. vorzulegen „ist", die Bestimmung also den Charakter einer Mußvorschrift hat, kann in der Satzung oder durch GV.-Beschluß nichts anderes bestimmt, also auch nicht etwa Vorlage des Berichts an den V. oder an die GV. gefordert werden[355]). Im allgemeinen wird die Uebergabe des Berichts an den Vorsitzenden des AR. oder dessen Stellvertreter, eventuell auch an die Gesamtheit des AR. zu erfolgen haben. Ist ein Vorsitzender nicht vorhanden — gesetzlich ist ein solcher nicht vorgeschrieben —, so wird der BP. auch seine Pflicht erfüllt haben, wenn er irgend einem AR.-Mitglied den Bericht übergibt; dieses hat dann für die Weitergabe desselben zu sorgen[356]).

[351]) Vgl. z. B. Voß S. 49; Müller-Erzbach Handelsrecht S. 336.

[352]) Vgl. auch Goldschmit § 262e Anm. 6; Makower § 262e; Schmölder Jur. W. 30/2626; Erläuterungen zu E. I Seite 117; Homburger Jur. W. 31/2939; Anwaltverein S. 114; Koenige § 262e Anm. 3.

[353]) Vgl. Schmölder Jur. W. 31/2927; dagegen Homburger, Neugestaltung S. 24.

[354]) Vgl. Staub-Pinner § 262e Einleitung.

[355]) Anderer Ansicht ohne Begründung Schlegelberger Kom. § 262e Anm. IV 2; Neufeld § 262e und f Anm. 6; Koenige § 262e Anm. 3; wie im Text Staub-Pinner § 262e Anm. 5.

[356]) So auch Homburger AR. Seite 61; Lehmann-Hirsch § 262e Anm. 2; Staub-Pinner § 262e Anm. 5; Rheinstrom § 262e Anm. 4; Friedländer § 262e Anm. 2; Goldbaum § 262e Anm. 4; anderer Ansicht Pinner Aktien-Novelle S. 54, der Berichterstattung an den V. fordert.

Haben nun die BP. Ordnungswidrigkeiten in ihrem Bericht feststellen müssen, so ist es zweckmäßig, diese mit AR. und V. gemeinsam zu klären [357]). Gelingt es, alle oder einen Teil der Differenzen zu beseitigen, dann ist soviel klar, daß die GV. von den ursprünglich vorhanden gewesenen Differenzen nicht in Kenntnis gesetzt zu werden braucht. Es erhebt sich aber die Frage, ob die BP. ihren Bericht ändern können oder ob sie einen Zusatzbericht erstatten müssen. Homburger [358]) hält die nachträgliche Vornahme von Aenderungen an dem erstatteten, unterzeichneten und dem AR. übergebenen Bericht für unzulässig, weil die Erhaltung des Berichts in seiner ursprünglichen Form für den Fall der Erhebung von Regreßklagen wesentlich sein könne. Die Frage, in welcher Weise die Aenderung bezw. die Nichtänderung des Berichts für die Regreßklagen praktische Folgen haben könnte, läßt Homburger allerdings offen. Neufeld [359]) dagegen hält mit Recht die Aenderung des Berichts für zulässig. Nach ihm ist erst der endgültige Bericht „der" Prüfungsbericht. Homburger [360]) gibt selbst zu, daß in der Praxis die Schwierigkeiten dadurch behoben werden könnten, daß die BP. vor Erstattung ihres Berichts V. und AR. auf diejenigen Geschäftsvorgänge aufmerksam machen könnten, welche Anlaß zu wesentlichen Beanstandungen bieten. Wenn sofortige Abhilfe erfolge, könnten die BP. erklären, daß nach dem abschließenden Ergebnis kein Anlaß mehr zu wesentlichen Beanstandungen gegeben sei. Läßt man das zu, so würde es außer vom guten Willen des Prüfers auch von mancherlei Zufälligkeiten abhängen, ob zunächst einmal der V. — um diesen wird es sich meistens handeln — dem AR. gegenüber angegriffen und bloßgestellt wird oder nicht. Ebenso ist die Rechtslage, wenn der V. nach Fertigstellung und Ablieferung des Berichts noch Aenderungen an der Bilanz oder am Geschäftsbericht vornimmt. Auch diese muß der BP. prüfen [361]) und sie im Prüfungsbericht berücksichtigen. Man muß es ihm aber freistellen, ob er den Bericht ändern oder einen Zusatzbericht erstatten will [362]).

c) Die Erteilung des Bestätigungsvermerks.

Nach § 262 f I haben die BP., wenn nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfung wesentliche [363]) Einwendungen nicht zu erheben sind, dies durch einen Vermerk zu bestätigen. Diese Vorschrift ist eine der wichtigsten

---

357) So z. B. auch Klausing S. 225.

358) Homburger AR. Seite 58.

359) Neufeld § 262e und f Anm. 5; ferner Schlegelberger Kom. § 262e Anm. IV 1; anscheinend auch Friedländer § 262e Anm. 4.

360) Homburger AR. Seite 117, 88.

361) Vgl. auch Neufeld § 262a Anm. 4.

362) Horrwitz Kom. § 262e Anm. 2 will nur einen Zusatzbericht gelten lassen, weil auch der Anschein einer ungesetzlichen Beeinflussung des BP. vermieden werden müsse.

363) In § 123 E. I fehlt das Wort „wesentliche".

der ganzen NV. Auch früher pflegten die Revisoren schon Bestätigungsvermerke zu erteilen; jetzt sind sie obligatorisch geworden. Mit dieser Bestimmung wird erstens die Durchführung der Pflichtprüfung erreicht, da jede G. bestrebt sein wird, den Bestätigungsvermerk zu erhalten, denn er trägt zur Hebung des Ansehens und des Kredits der G. außerordentlich viel bei. Da der Wortlaut des Vermerks in alle Veröffentlichungen und Vervielfältigungen des Jahresabschlusses aufzunehmen ist, wird die Oeffentlichkeit beim Fehlen desselben sofort Verdacht schöpfen, daß Unregelmäßigkeiten begangen worden sind oder sonst Tatsachen vorliegen, die das Ansehen der G. herabzusetzen geeignet sind. Mittelbar hat der Bestätigungsvermerk dann auch die Wirkung, daß er die Verwaltung zwingt, ihre Geschäftsführung so einzurichten, daß sie der Pflichtprüfung standhält.

Daraus, daß der Prüfer den Vermerk erst nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfung zu erteilen braucht, geht hervor, daß er zunächst möglichst alle Mängel, die er bei der Prüfung festgestellt hat, beheben lassen kann [364]). Geben die dann noch verbleibenden Differenzen nicht zu wesentlichen Beanstandungen Anlaß, so darf er den Bestätigungsvermerk nicht versagen. Was „wesentlich" ist, hat der BP. wieder nach sorgfältigsten Erwägungen unter Berücksichtigung aller Umstände selbst zu entscheiden und zu verantworten [365]).

Für die von den früheren Revisoren erteilten Bestätigungsvermerke hatten sich feste Formeln herausgebildet. Auch im E. I (§ 123) und im Vers. Aufs.Ges. (§62) ist ein bestimmter Wortlaut vorgeschrieben. Mit Recht ist die NV. in Anlehnung an die anglo-amerikanische Praxis hiervon abgewichen. Gerade die gewissenhaftesten Prüfer würden sich nicht dem Zwang unterwerfen, die objektive und unwiderlegliche Richtigkeit des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichts zu bescheinigen. Eine solche wäre auch im Hinblick auf die Vorschrift des § 260a IV S. 2 völlig unmöglich [366]), da der Geschäftsbericht, wenn er im Interesse der G. wichtige Vorgänge verschweigt, nicht mehr objektiv richtig ist. Der Vermerk nach § 262 f hat einen mehr subjektiven Charakter [367]). Der BP. wird ihn auch dann erteilen können

---

[364]) Weißenberger S. 60 hatte im Anschluß an Homburger Krit. Bem. S. 36 gefordert, daß zur Vermeidung unnötiger Beunruhigungen dem dem § 262e III entsprechenden § 122 III E. 1 folgender Satz anzufügen sei: „Hatte die Prüfung zu wesentlichen Beanstandungen Anlaß gegeben, so haben die Prüfer der GV. zu berichten, ob der Anlaß dazu behoben wurde. In diesem Fall sind Auskünfte über den Inhalt und Gegenstand jener Beanstandungen nicht zu erteilen". Da aber sowohl nach E. I als auch nach der NV. nur darüber Auskunft zu erteilen ist, ob die Prüfung nach ihrem abschließenden Ergebnis zu wesentlichen Beanstandungen Anlaß gegeben hat oder nicht, erübrigt sich dieser Vorschlag. Er könnte eher noch beunruhigend auf die Aktionäre wirken, als wenn überhaupt nichts von den zunächst gefundenen Beanstandungen erwähnt wird.

[365]) Vgl. Ertel S. 120.

[366]) Anderer Ansicht Homburger, Neugestaltung, S. 89.

[367]) Vgl. Neufeld § 262e und f Anm. 3; Schlegelberger Kom. § 262f Anmerkung II; Schmölder Jur. W. 30/3688; derselbe Jur. W. 31/2927; vgl. auch Klebba ZBH. 31/204 ff.; Greiner S. 100.

und müssen, wenn er weiß, daß der Jahresabschluß oder der Geschäftsbericht objektiv nicht richtig ist, wenn er aber davon überzeugt ist, daß die Verschweigung gewisser Tatsachen im Interesse der G. unterbleiben kann. Außerdem wird stets die Möglichkeit bestehen, daß der BP. an sich bemerkenswerte Geschäftsvorgänge nicht entdeckt, sei es, daß dies in der Natur der Sache liegt, sei es, daß der V. sie ihm absichtlich verschweigt. Es wird auch allgemein im Schrifttum anerkannt, und dem ist zuzustimmen, daß der BP. den Bestätigungsvermerk mit Einschränkungen erteilen kann [368]). So wird der Prüfer etwa vermerken können, daß er einen gewissen Teil des der Pflichtprüfung unterliegenden Materials nicht selbst untersucht hat, weil dies bereits von einem inzwischen weggefallenen Prüfer erledigt worden war, und daß gegen die Anerkennung der durch den weggefallenen Prüfer geleisteten Arbeit Bedenken nicht bestanden hätten. Er wird in dem Bestätigungsvermerk z. B. weiter angeben können, daß ein Teil der Bücher nicht geprüft werden konnte, weil sie bei einem Brande vernichtet wurden usw. Dagegen ist entschieden der Standpunkt abzulehnen, daß der Bestätigungsvermerk mit Zusätzen versehen werden könne, aus denen zu entnehmen sei, daß die der Prüfung unterliegenden Gegenstände nicht in allen Punkten der Ueberzeugung des BP. entsprechen, ohne daß dabei die Einzelheiten genannt würden. Der Bestätigungsvermerk ist nicht die geeignete Stelle, um mysteriöse Andeutungen zu machen, die unter Umständen noch schlimmere Wirkungen ausüben können als die Verweigerung des ganzen Vermerks. So meinen Lehmann-Hirsch [369]) im Hinblick auf § 260a IV S. 2, daß der BP., wenn er der Ueberzeugung sei, daß der Standpunkt der Verwaltung unrichtig sei, und daß es an einem schutzwürdigen Interesse zur Unterlassung der Berichterstattung über diesen oder jenen Punkt fehle, dies durch einen entsprechenden Zusatz zum Bestätigungsvermerk klarstellen müsse. Dieser Zusatz müsse allerdings so allgemein gefaßt sein, daß sich aus ihm nichts darüber ergebe, inwieweit und in Bezug auf welche Tatsache die Berichterstattung unterblieb. Andernfalls würde die Prüfung den Schutz des § 260 IV S. 2 illusorisch machen. Der letzte Satz ist zwar richtig, aber dennoch kann man den Standpunkt nicht teilen. Entweder hält der BP. die unterbliebene Berichterstattung für richtig, dann braucht überhaupt nichts erwähnt zu werden; oder er glaubt pflichtgemäß, die Tatsache erwähnen zu müssen. Dann handelt es sich um eine wesentliche Einwendung im Sinne des Gesetzes und er muß evtl. den Bestätigungsvermerk verweigern [370]). Es ist ja gerade der Vorteil desselben, daß die Oeffentlichkeit in knapper, klarer und eindeutiger Weise über den Zustand der G. un-

---

368) Vgl. Neufeld § 262e und f Anm. 3; Rheinstrom § 262f Anm. 1; Goldschmit § 262f Anm. 2; Schmölder Jur. W. 31/2927.

369) Lehmann-Hirsch § 262f Anm. 1a; vgl. auch Homburger AR. S. 119; derselbe Jur. W. 31/2939; Friedländer § 262f Anm. 1.

370) Vgl. zu Vorstehendem auch Horrwitz Kom. § 262f Anm. 4; ferner Homburger AR. Seite 117.

terrichtet wird. Unklarheiten werden bei den interessierten Kreisen zu Beunruhigungen führen und ganz besonders auch bei den Aktionären, wenn es ihnen nicht gelingt, über das Verschwiegene Auskunft zu erhalten. Läßt sich über die Beanstandungen keine Einigkeit zwischen Verwaltung und BP. erzielen, so sind die Differenzen im Geschäftsbericht eingehend zu erörtern, in den Bestätigungsvermerk gehören sie nicht hinein, das ergibt sich aus der Fassung des Gesetzes [371]). Ueber unwesentliche Einwendungen soll der BP. bei der Erteilung des Vermerks hinwegsehen, weil dieser sonst wohl nur selten gegeben werden könnte [372]).

Im übrigen muß der Vermerk stets einen positiven Inhalt haben. Er muß nach ausdrücklicher gesetzlicher Vorschrift ergeben, ob nach pflichtgemäßer Prüfung auf Grund der Bücher und Schriften der G. sowie der vom V. erteilten Aufklärungen und Nachweise die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht den gesetzlichen Vorschriften entsprechen. Hierzu gehört auch die ausdrückliche Bestätigung, daß die statutenmäßigen Bestimmungen innegehalten worden sind, da sie für die G. das Gesetz bedeuten [373]). Denn der Bestätigungsvermerk ist nicht nur für die Oeffentlichkeit, sondern auch für die Aktionäre da.

Sind an der Prüfung mehrere BP. beteiligt, so wird trotzdem nur ein Vermerk erteilt. Die BP. müssen sich dann auf einen gemeinsamen Wortlaut einigen. Gelingt das nicht, so ist schließlich der Bestätigungsvermerk nur mit den Unterschriften der zustimmenden BP. zu veröffentlichen, im übrigen aber ein entsprechender Hinweis unter den Bestätigungsvermerk zu setzen [374]).

Wenn nun die GV. den ihr vorgelegten Jahresabschluß mit anderem Inhalt feststellt, als er den Prüfern vorgelegen hat, so darf, wie Makower [375]) meint, deren früherer Bestätigungsvermerk nicht ohne weiteres übernommen werden. Entweder seien die Aenderungen zu vermerken oder es sei ein neuer Bestätigungsvermerk zu beschaffen. Goldschmit [376]) lehnt diese Auffassung ab, da sie im Gesetz keinen Anhalt finde. Die Bedenken Makower's dürften aber doch nicht von der Hand zu weisen sein. Denn der Jahresabschluß kann Aenderungen erfahren, für die der BP. pflichtgemäß seine Unterschrift verweigern würde. Wenn dann der frühere Vermerk erhalten bliebe, so könnte das für den BP. bei Regreßklagen zu unliebsamen Weiterungen führen. Daher ist zu fordern, daß für jede Aenderung des der Prüfung unterliegenden Gegenstandes die Zustimmung des Prüfers eingeholt, also ein neuer Vermerk erteilt wird. Schließlich ist zu erwähnen, daß der Bestätigungsvermerk nur deklaratorische Bedeutung hat. Die GV. kann

---

371) Vgl. hierzu auch Krukow Seite 75.
372) Vgl. vorige Anm.
373) Dagegen Lehmann-Hirsch § 262f Anm. 2; Horrwitz Kom. § 262f Anm. 5.
374) Vgl. Horrwitz Kom. § 262f Anm. 5; dagegen Goldschmit § 262f Anm. 1.
375) Makower § 262f und Horrwitz Kom. § 262f Anm. 3.
376) Goldschmit § 262f Anm. 4.

auch ohne ihn den Jahresabschluß genehmigen [377]). Auf die dann möglicherweise eintretenden Folgen für das Ansehen und den Kredit der G. ist oben bereits hingewiesen worden.

Bezüglich der Widerrufsmöglichkeit des Bestätigungsvermerks kann man wohl unbedenklich der Ansicht von Horrwitz [378]) folgen, der diese bejaht, und zwar mit der Begründung, daß der Bestätigungsvermerk keine rechtsgestaltende Willenserklärung sei, an die der Prüfer gebunden wäre, sondern eine gutachtliche Aeußerung, die, wie jede gutachtliche Aeußerung, zurückgenommen oder abgeändert werden könne, wenn sie der Ueberzeugung ihres Verfassers nicht mehr entspricht. Die Folge des Widerrufs wäre also Wegfall des Vermerks in den Veröffentlichungen des Jahresabschlusses. Die Haftung des BP. für den bereits veröffentlichten Vermerk wird aber durch den Widerruf nicht beseitigt.

b) Die Pflichten nach § 262g der Notverordnung.

Es hat sich schon im Laufe dieser Arbeit verschiedentlich die Gelegenheit geboten, auf die Pflicht der BP. zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung sowie zur Verschwiegenheit hinzuweisen. Diese Pflichten, wie sie schon seit langem in § 28 RAO. verankert sind, ergeben sich eigentlich schon aus der ganzen Berufsstellung des Prüfers von selbst; § 262g I stellt sie noch einmal ausdrücklich klar. Sie begründen für den BP. der zu prüfenden G. gegenüber eine gewisse Treuepflicht [379]), unabhängig von dem zugrunde liegenden Dienstvertrag, der der gerichtlich bestellte Prüfer ebenfalls unterliegt. Die Treuepflicht und die damit zusammenhängende Pflicht zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung und Gutachtenerstattung sowie zur Verschwiegenheit bringt auch der bei der Bestellung des Prüfers durch diesen zu leistende Eid zum Ausdruck [380]).

Gewissenhaft prüft der BP. dann, wenn er mit der im Verkehr erforderlichen Sorgfalt vorgeht [381]). Dabei ist diese Sorgfaltspflicht nicht die eines gewöhnlichen Dienstverpflichteten, sondern mit Rücksicht auf die dem BP. zustehenden ausgedehnten Rechte und Pflichten eine höhere, sie ist „die eines verantwortungsbewußten Prüfers"; sie kann durch Vertrag oder Sat-

---

377) Vgl. Goldschmit § 262f Anm. 3; Friedländer § 262f Anm. 2; Lehmann-Hirsch § 262f Anm. 2; Neufeld § 262e und f Anm. 7; Rheinstrom § 262f Anm. 3; Koenige § 262f.

378) Horrwitz Kom. § 262 f Anm. 7.

379) Vgl. Homburger AR. Seite 126, der das Treueverhältnis aus dem von ihm bejahten Organcharakter des BP. herleitet; Schlegelberger Kom. § 262g Anm. II; Staub-Pinner § 262g Anm. 2; Friedländer § 262g Anm. 1; Lehmann-Hirsch § 262g Anm. 5.

380) Vgl. Ländervereinbarung II B 1.

381) So Neufeld § 262g Anm. 2.

zung nicht gemildert werden [382]). Von einer unparteiischen Prüfung kann man sprechen, „wenn der Prüfer von rein sachlichen Erwägungen ausgeht, ohne Rücksicht auf Personen" [383]). Die Pflicht zur Verschwiegenheit bezieht sich auf alle Angelegenheiten, die die BP. durch die Prüfung und bei Gelegenheit derselben erfahren haben, sie ist nicht auf Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse beschränkt; und nicht nur die anvertrauten, sondern auch die sonst zugänglich gewordenen Geheimnisse sind geschützt [384]). Dagegen fallen Tatsachen, die die BP. von dritter Seite, d. h. von Außenstehenden erfahren haben, nicht unter die Schweigepflicht, da diese keine Geheimnisse mehr sind. Die Schweigepflicht besteht grundsätzlich gegenüber jedermann. Sie ist zeitlich unbegrenzt [385]). Der BP. verletzt sie nicht nur dann, wenn er Unbefugten die ihm zur Kenntnis gelangten Tatsachen offenbart, sondern auch, wenn er seine Aufzeichnungen über die Prüfung oder den Prüfungsbericht Unbefugten zugänglich macht [386]). Er hat sich jeglicher Stellungnahme zu Presseberichten zu enthalten [387]). Und es würde auch z. B. seiner Verschwiegenheitspflicht widersprechen, wenn er dem V. vor der Prüfung rechtzeitig einen Wink gäbe [388]). Kurz, jede Form der Bekanntgabe von Tatsachen über die G., die die BP. durch die Prüfung und bei derselben erfahren haben, ist grundsätzlich untersagt. Ausnahmen wird man natürlich machen müssen, soweit der BP. seitens der G.-Organe von seiner Verschwiegenheitspflicht entbunden worden ist oder die Preisgabe der Geheimnisse in der Natur der Sache liegt. So muß der BP. manche Angelegenheiten mit seinen mit der Prüfung ebenfalls betrauten Angestellten gemeinsam besprechen; das Gleiche gilt, wenn an der Prüfung mehrere BP. beteiligt sind, für diese andern Prüfer. Aber auch dann, wenn der Prüfer mit der G. prozessiert und der Gegenstand des Prozesses sich auf die Pflichtprüfung bezieht, wird man es dem Prüfer gestatten müssen, die ihm zur Kenntnis gelangten Tatsachen im Prozeß zu verwerten [389]). Eine Ausnahme von der Schweigepflicht ist schließlich zu machen, wenn für den BP. eine Rechtspflicht zur Offenbarung besteht. Das ist der Fall, wenn er im Verlaufe der Prüfung eine strafbare Handlung eines Mitgliedes der Verwaltung oder eines Angestellten entdeckt hat, und

---

382) So mit Recht Schlegelberger Kom. § 262g Anm. II; ferner Horrwitz Kom. § 262g Anm. 1; Friedländer § 262g Anm. 1: „Es dürfen keine Kunstfehler vorkommen".

383) Vgl. vorige Anm.; ferner Schlegelberger Kom. § 262g Anm. III 1; Horrwitz Kom. § 262g Anm. 1.

384) So mit Recht Goldschmit § 262g Anm. 2, 3 und 5; ferner Rheinstrom § 262g Anm. 2; Goldbaum § 262g Anm. 3; Lehmann-Hirsch § 262g Anm. 3 und 4; Friedländer Kom. zur RAO. Exkurs 1 zu § 28.

385) So auch z. B. Klausing S. 232.

386) Vgl. Horrwitz Kom. § 262g Anm. 3; Homburger AR. Seite 129.

387) So Staub-Pinner § 262g Anm. 2.

388) So Friedländer § 262g Anm. 3.

389) Vgl Staub-Pinner § 262g Anm. 2; Homburger AR. Seite 129; Rheinstrom § 262g Anm. 2; Neufeld § 262g Anm. 3; Horrwitz Kom. § 262g Anm. 3.

er zur Erstattung der Anzeige etwa gemäß § 139 StGB. verpflichtet ist [390]). Hierher gehört auch der Zeugniszwang im Prozeß. Im Schrifttum wird das Zeugnisverweigerungsrecht allgemein, und zwar mit Recht, bejaht für den Zivilprozeß gemäß § 383 Zf. 5 ZPO., verneint dagegen für den Strafprozeß nach § 53 StPO. und nach §§ 420 und 175 RAO. [391]). Das Recht zur Zeugnisverweigerung, dem gemäß § 408 ZPO. die Berechtigung zur Verweigerung des Gutachtens gleichsteht, schließt im Rahmen der Bilanzprüfung auch die Pflicht zur Verweigerung des Zeugnisses und des Gutachtens in sich. Eine Aussage im Zivilprozeß würde eine Verletzung der Schweigepflicht bedeuten [392]).

Der Zwang zur Aussage, wenigstens nach der RAO., sollte beseitigt werden! Durch den Zeugniszwang schafft die Reichsfinanzverwaltung sich zwar ausgezeichnete Informationsquellen, auf die sie aber im Interesse der Stärkung des Vertrauens zu den Prüfern verzichten sollte, zumal ja auch die Finanzämter über tüchtige Sachverständige verfügen, die die Verhältnisse der Betriebe in steuerlicher Hinsicht genügend zu untersuchen vermögen. Jetzt werden die Verwaltungen der der Prüfung unterliegenden G'en in jedem Prüfer zwangsläufig eine Hilfsperson des Fiskus erblicken, dem man sich aus nahe liegenden Gründen scheut, mehr als unumgänglich nötig ist, zu offenbaren, und dem man nicht das volle Vertrauen entgegenbringen zu können glaubt [393]).

Die NV. untersagt dem BP. ferner, Geschäfts- und Betriebs-Geheimnisse, die sie bei der Wahrnehmung ihrer Obliegenheiten erfahren haben, unbefugt zu verwerten. Was Geschäfts- und Betriebs-Geheimnisse sind, hat in den Kommentaren zu § 17 UWG. eine eingehende Erörterung gefunden, auf die verwiesen werden kann [394]). Nach Entscheidungen des RG. [395]) liegen sie vor, wenn die G. ein berechtigtes wirtschaftliches Interesse daran hat, daß die Beziehung einer Tatsache zu ihrem Geschäft oder Betriebe anderen Personen nicht bekannt wird oder wenn die Geschäfts- oder Betriebsleitung der G. durch ausdrückliche oder schlüssige Handlungen den Willen bekundet hat, solche Beziehungen anderen Personen nicht bekannt werden zu lassen [396]).

---

390) So auch z. B. Koenige § 262 Anm. 1.

391) Vgl. Homburger AR. Seite 130; Schlegelberger Kom. § 262g Anm. III 2a; Horrwitz Kom. § 262g Anm. 3; Klausing S. 232; Goldschmit § 262g Anm. 5 bemerkt zutreffend, daß dem BP. der Geschäftsbetrieb im ganzen anvertraut ist. Der Wortlaut des § 383 Zf. 5 ZPO. steht also dem nicht entgegen, daß unter Umständen gewisse Tatsachen nicht anvertraut worden sind.

392) So auch Koenige § 262g Anm. 1 und Goldschmit § 262g Anm. 5.

393) Vgl. auch Goldschmit § 262g Anm. 5 und Schulte in Dt. Steuer-Ztg. 1932/436.

394) Vgl. insbesondere Rosenthal § 17 Anm. 9 ff. Unl. Wettbew.Ges.

395) Z. B. RGSt. 29/430; 39/321.

396) Vgl. auch Schlegelberger Kom. § 262g Anm. III 2a; Neufeld § 262g Anm. 3; Goldschmit § 262g Anm. 4; Lehmann-Hirsch § 262g Anm. 4; Spohr ZBH. 1932/20.

Spohr a. a. O. weist auf die uneinheitliche Rechtsprechung des RG. hinsichtlich der „Verwertung" hin. Einerseits verstehe RG. St. 39/85; 40/408 darunter „eine praktische Verwendung zu gewerblichen Zwecken", andererseits scheine es aber (so in RGSt. 45/256; 47/128; 51/187) auch eine Verwertung zu rein wissenschaftlichen Zwecken für unerlaubt zu halten. Dieser letzteren Auffassung dürfte der Vorzug zu geben sein [397]). Die Schweigepflicht erstreckt sich natürlich auch auf die Geschäfts- und Betriebs-Geheimnisse. Dies brauchte im Gesetz nicht besonders hervorgehoben zu werden, da § 262g I S. 1 als die umfassendere Vorschrift sich auch auf die Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse erstreckt [398]). Verwerten darf der BP. diese Geheimnisse außer im Rahmen des Prüfungsberichts überhaupt nicht, weder im eigenen, noch im fremden Interesse; sie ist dann stets unbefugt, abgesehen wieder von den Ausnahmefällen, die schon oben im Zusammenhang mit der Verschwiegenheitspflicht behandelt wurden [399]). Diese und das Verbot der unbefugten Verwertung sind nicht mit Abschluß der Prüfung beendet. Beide gehen darüber hinaus, und zwar hat der Prüfer sie für dauernd zu beachten; eine zeitliche Grenze ist hier nicht gesetzt; eine andere Regelung wäre auch im Interesse der zu prüfenden Gesellschaft unmöglich [400]).

Besonderheiten hinsichtlich der Verschwiegenheitspflicht gelten für PG'en. Schon der Vorentwurf hatte in § 124 III die Schweigepflicht im Falle der Beauftragung einer Treuhand-G. als BP. auch gegenüber dem AR. und den Mitgliedern des AR. der Treuhand-G. statuiert. Diesen Gedanken hat die Novelle übernommen, da der Gesetzgeber nicht mit der unbedingten Wahrung der Diskretionspflicht des AR. rechnete [401]). Um aber nicht jede Beaufsichtigungsmöglichkeit des AR. der PG. gegenüber auszuschließen, bestimmt die NV. [402]) weiter, daß der Vorsitzende des AR. der PG. und sein Stellvertreter die von der PG. erstatteten Berichte einsehen, die hierbei erlangten Kenntnisse aber nur verwerten dürfen, soweit es die Erfüllung der Ueberwachungspflicht des AR. erfordert. Der AR. selbst hat ein solches Recht nicht. Der Vorsitzende des AR. würde demnach also eine Verschwiegenheitspflicht nicht verletzen, wenn er in dem Prüfungsbericht der PG. strafbare oder zum Schadenersatz verpflichtende Handlungen des V. oder von Angestellten der PG. entdecken und im AR. über diese Tatsachen berichten oder in einem gegen die schuldigen Personen schwebenden Prozeß entsprechend aussagen würde [403]).

---

397) Vgl. auch Goldschmit § 262g Anm. 6.
398) Vgl. Anm. 396.
399) Vgl. auch Homburger AR. Seite 131; Goldschmit § 262g Anm. 6; Lehmann-Hirsch § 262g Anm. 4.
400) Vgl. dazu Koenige § 262g Anm. 1.
401) So auch Netter ZBH. 32/140.
402) Ebenso auch Vers.Aufs.Ges. § 63 III Satz 2.
403) So auch Schlegelberger Kom. § 262g Anm. I und III 2b; Staub-Pinner § 262g Anm. 3; Rheinstrom § 262g Anm. 9; Neufeld § 262g Anm. 5; Schmölder Jur. W. 1930/3688; Goldschmit § 262g Anm. 11; Begr.

Alle diese hier behandelten Pflichten des BP. gelten nach der ausdrücklichen Bestimmung des Gesetzes auch für die Personen, derer sich der BP. bei der Prüfung bedient. Es ist Rheinstrom[404]) darin zuzustimmen, wenn er sagt, daß unter „anderen Personen" nicht nur die Gehilfen bei der Vornahme der eigentlichen Prüfung zu verstehen seien, sondern auch z. B. Stenotypistinnen, welche den Prüfungsbericht zur Niederschrift bringen. Denn sonst könnte die Pflicht zur Geheimhaltung der ermittelten Tatsachen leicht auf dem Umwege über diese Angestellten illusorisch gemacht werden. Auch für diese Hilfspersonen begründet die Vorschrift des § 262g I S. 1 ein gewisses Treueverhältnis zu der zu prüfenden Gesellschaft unmittelbar, ohne Rücksicht auf den Dienstvertrag, den der Prüfer mit der G. geschlossen hat[405]). Gleichzeitig sind sie aber auch von allen Pflichten aus § 262g entbunden, soweit der Prüfer selbst eine Befreiung von ihnen in Anspruch nehmen darf. Hervorzuheben ist aber, daß die Treuepflicht sich nur über den Umfang der Pflichtrevision erstreckt. Geht die Prüfung über diese hinaus, so würden andere Vorschriften, etwa die des Dienstvertrages, für die Schweigepflicht usw. die Grundlage bilden[406]).

II. Die Pflichten nach bürgerlichem Recht[407]).

Es ist bereits oben (Seite 57 ff.) ausgeführt worden, daß der Prüfungsauftrag die Rechtsnatur eines Dienstvertrages hat. Demnach kommen außer den allgemeinen Vorschriften des BGB. diejenigen der §§ 611 ff. BGB. zur Anwendung, wobei zu bemerken ist, daß die bürgerlich-rechtlichen Vorschriften nur subsidiäre Geltung haben. Primär gelten gemäß § 2 I EG. HGB. die Bestimmungen der NV.

1) Nach § 613 BGB. hat der Prüfer die Pflichtprüfung persönlich vorzunehmen. Das folgt aus der Tatsache, daß die Pflichtprüfung in erster Linie eine Vertrauenssache ist (vgl. Seite 13, 15 Einleitung). Dieses Vertrauen würde mißbraucht werden, wenn der BP. die übernommenen Arbeiten anderen Personen zur Ausführung überließe. Er würde damit seine Verschwiegenheitspflicht gröblich verletzen und sich schadensersatzpflichtig und eventuell strafbar machen. Damit ist natürlich nicht gesagt, daß der Prüfer sich keiner Hilfspersonen bedienen dürfe. Daß die Beschäftigung solcher Personen überhaupt zulässig ist, ergibt sich schon aus der Fassung des Gesetzes, so z. B. aus § 262g I. Es ist dies auch eine Selbstverständlichkeit, da in dem Betriebe eines WP. stets Arbeiten zu erledigen sind, die jeder nicht vorgebildete An-

---

zur Nov. zum Vers.Aufs.Ges. Seite 16; vgl. ferner Schrader, Gruch. Beitr. 1932/46.

404) Rheinstrom § 262g Anm. 2; ferner Goldbaum § 262g Anm. 3; Horrwitz Kom. § 262g Anm. 5; a. A. Staub-Pinner § 262g Anm. 5.

405) So auch Neufeld § 262g Anm. 4.

406) Vgl. hierzu auch Horrwitz Kom. § 262g Anm. 5.

gestellte auszuführen in der Lage ist. Man denke nur an einfache Schreibarbeiten, Anfertigung von Auszügen, Aufstellungen, Additionen usw. Inwieweit dürfen solche nicht qualifizierte Angestellte aber zu der eigentlichen Prüfung des Jahresabschlusses und der Geschäftsbücher herangezogen werden? Die Frage berührt sowohl den Einzelprüfer als auch die PG'en. Man wird die Hilfskräfte auch hier nicht ausschalten können und ihnen leichtere Arbeiten, z. B. die Tätigkeit des Kollationierens, das Prüfen der Belege, unter Umständen auch die Aufnahme eines Warenlagers und ähnliches unbedenklich überlassen können. Würde der WP. solche Hilfskräfte nicht beschäftigen, so könnte die Prüfung unter Umständen sehr lange dauern; das muß aber sowohl im Interesse des BP. als auch der zu prüfenden Gesellschaft vermieden werden. Auch Ertel[408]) hält es für statthaft, Hilfskräfte heranzuziehen, und weist darauf hin, daß für eine TG. vor allem der Gesichtspunkt wichtig sei, daß diese Personen genauestens instruiert werden müssen und daß die TG. selbst in Bezug auf ihre Revisoren eine bestimmte Organisation besitzen müsse. Dann beständen keine Bedenken, daß die PG'en sich der Hilfe anderer Personen bei der Prüfung bedienten. Der Anregung Ertel's ist an sich zuzustimmen, sie wird indessen für die Praxis kaum genügen. Instruktion und Organisation sind sehr begrüßenswert, sie und ihre Handhabung stehen aber im Belieben der einzelnen PG'en, so daß den zu prüfenden Gesellschaften für die richtige Anwendung keine Gewähr gegeben ist. Zu fordern ist hier vielmehr eine klare gesetzliche Regelung, die die Pflichtaufgaben der persönlich qualifizierten BP. bei der Durchführung der Bilanzprüfung, wenn auch nicht im einzelnen, so doch durch Aufzeichnung von Richtlinien vorschreibt. Die übrigen Arbeiten wären dann den nicht qualifizierten Arbeitskräften zu überlassen. Man könnte etwa an eine Regelung in dem Sinne denken, daß die Durchführung der materiellen Prüfung, vor allem die Nachprüfung der Innehaltung der §§ 260a, 261 dem persönlich qualifizierten Bilanzprüfer vorbehalten bleiben müßte, während man die formelle Prüfung größtenteils unter Beachtung der Ertel'schen Vorschläge den Hilfspersonen anvertrauen könnte. Auch unter diesem Hilfspersonal wird man natürlich nur besonders befähigten Personen derartige Prüfungsarbeiten übertragen, da es sich hier keineswegs um eine mechanische Tätigkeit handelt. Man wird aber zugeben müssen, daß die Prüfung z. B. von Bewertungs- und Kalkulationsfragen nicht ohne weiteres von Angestellten ohne die Vorbildung eines WP. verlangt werden kann. Eine gesetzliche Schranke würde hier vor allem vorbeugend wirken können. Man wende nicht ein, daß der BP. ja für seine Hilfspersonen hafte! Die zu prüfende Gesellschaft will in erster Linie

---

[407]) Entsprechend dem Thema der Arbeit ist eine Behandlung der Stellung des BP. nach bürgerlichem Recht nicht vorgesehen. Dennoch schien es angebracht, wenigstens auf die grundlegenden Bestimmungen kurz hinzuweisen.

[408]) Ertel WP. und Pflichtrevision S. 78; ferner Horrwitz Kom. § 262g Anm. 2; Klausing S. 223 und 224.

die Durchführung einer ordnungsmäßigen, fachmännischen Prüfung [409]); die Haftung des BP. bleibt immer nur eine sekundäre Möglichkeit der Schadloshaltung der G. Und oft genug wird diese Haftung nur auf dem Papier stehen, wenn der BP. von vornherein vermögenslos war oder sein Vermögen im Laufe seiner Berufsausübung verloren hat [410]).

Es ist weiter oben (Seite 57 f) erörtert worden, daß es sich bei dem Prüfungsauftrag um eine Geschäftsbesorgung im Sinne des § 675 BGB. handelt. Diese Vorschrift verweist wieder auf die §§ 663, 665, 666 und 667 BGB. Hieraus ergibt sich Folgendes:

2) Der Prüfer ist nicht verpflichtet, jeden ihm zugehenden Prüfungsauftrag anzunehmen. Will er ihn aber ablehnen, so hat er nach § 663 BGB. dem Auftraggeber die Ablehnung unverzüglich anzuzeigen, wenn er öffentlich bestellter WP. ist oder sich zur Bilanzprüfung öffentlich erboten hat. Der letztere Fall ist allerdings praktisch bedeutungslos, da nur die öffentlich bestellten WP. BP. sein dürfen. Lehnt der Prüfer den Auftrag nicht unverzüglich ab, so macht er sich schadenersatzpflichtig. Eine Begründung der Ablehnung ist natürlich nicht nötig.

3) Der Hinweis auf § 665 BGB. ist gegenstandslos, da der Umfang der Prüfung gesetzlich festgelegt ist; Abweichungen sind also unzulässig. Dagegen kann der BP. Weisungen insoweit entgegennehmen, als die Revision über den Rahmen der Pflichtprüfung hinausgeht.

4) Der BP. ist ferner verpflichtet, der zu prüfenden Gesellschaft die erforderlichen Nachrichten zu geben und auf Verlangen über den Stand der Prüfung Auskunft zu erteilen (§ 666 BGB.). Diese Bestimmung wird aber nur in besonderen Fällen Anwendung finden können. Benachrichtigungen sind nur in dem Umfange zu fordern, wie es unbedingt nötig ist und die Prüfungsarbeiten dies zulassen [411]). Die Ansicht, daß § 666 BGB. niemals zur Anwendung komme, wie Goldschmit [412]) meint, weil diese Verpflichtungen durch Erstattung des Prüfungsberichts nach § 262e erfüllt werden, ist nicht haltbar. Soweit es sich um die Erstattung des Prüfungsberichts handelt, entfällt natürlich die Anwendung der genannten Bestimmung. Abgesehen davon, daß die Vorschrift des § 666 BGB. weiter geht, als die Erstattung des Prüfungsberichts, ist auch zu berücksichtigen, daß das Vertragsverhältnis in anderer Weise als durch Ausführung des Prüfungsauftrages (z.B.

---

409) Vgl. Homburger AR. Seite 36.

410) Auch Singer S. 15 setzt sich für eine Beschränkung der Beschäftigung von Hilfskräften ein, freilich ohne positive Vorschläge zu machen. Vgl. ferner Horrwitz Kom. § 262g Anm. 2; Klausing S. 223/224.

411) Vgl. Homburger AR. Seite 123; Schlegelberger Kom. § 262b Anm. II 4 und III 5; Staub-Pinner § 262b Anm. 5 f.

412) Goldschmit § 262b Anm. 21b.

infolge Krankheit oder wegen Verstoßes gegen § 262c) beendet werden kann; auch in diesem Fall muß sofort Rechnung gelegt werden, so daß die Vorschrift des § 666 BGB. zum Zuge käme [413]).

5) Schließlich hat der BP. die Geschäftsbücher der zu prüfenden Gesellschaft sowie deren Akten, die Korrespondenz und überhaupt alles, was er zum Zwecke der Prüfung von der G. erhalten hat, nach Beendigung der Prüfung herauszugeben (§ 667 BGB.). Unberührt bleibt jedoch die Ausübung des Zurückbehaltungsrechts an diesen Gegenständen wegen dem BP. etwa zustehender Honoraransprüche oder sonstiger Forderungen [414]).

7. Kapitel.
Die Rechte des Bilanzprüfers.

I. Die Rechte nach der Notverordnung.

Den ausgedehnten Pflichten entsprechen die Rechte, die dem BP. zur Ermöglichung der Durchführung der Prüfung eingeräumt werden. Von einer kasuistischen Aufzählung dieser Rechte hat das Gesetz mit Recht abgesehen. Die NV. hat vielmehr nur, wie das auch in § 121 E. I und § 60 Vers.-Aufs.Ges. geschehen ist, die wichtigsten Punkte hervorgehoben, im übrigen aber eine Generalklausel geschaffen. Nach § 262d I hat der V. dem BP. die Einsicht der Bücher und Schriften der G. sowie die Untersuchung des Bestandes der Gesellschaftskasse und der Bestände an Wertpapieren und Waren zu gestatten. Unter Büchern und Schriften sind die Aufzeichnungen der G. im weitesten Sinne zu verstehen. In Frage kommen hier also außer den der Buchhaltung unmittelbar dienenden Büchern und Karteien sämtliche Hilfsbücher, die Belege, die Korrespondenz mit den Kopien, Verträge jeglicher Art, Lohn-, Gehalts-, Kundenlisten usw. Außer der Hauptkasse unterliegen natürlich auch alle Nebenkassen, wie Porto- und Stempelkassen der Prüfung des BP. Mit gewissen Beschränkungen, nämlich soweit es für die Beziehungen zu der zu prüfenden Gesellschaft wesentlich ist, gilt dies alles auch für die Einsichtnahme und Untersuchung der Bücher und Schriften von abhängigen und Konzern-G'en, da der BP. gemäß § 260a II auch über die Beziehung zu solchen zu berichten hat [415]). Der BP. kann diese Einsichtnahme und Untersuchung allerdings nicht von der abhängigen G. verlangen, sondern, worauf Friedländer a. a. O. zutreffend hinweist, nur von der zu prüfenden Gesellschaft. Diese ist aber verpflichtet, ihren Einfluß bei den Organen der abhängigen G. entsprechend geltend zu machen. Der V. hat dem BP. diese Un-

---

[413]) Vgl. Staudinger § 666 Anm. 1c und 5 BGB.
[414]) Vgl. Staudinger § 667 BGB. Anm. 8.
[415]) Vgl. Schlegelberger Kom. § 262d II; Friedländer § 262d; Horrwitz Kom. § 262d Anm. 2.

terlagen ohne besondere Aufforderung bereitzustellen. Streit über den Umfang der Einsichtnahme und der Untersuchung der gesamten Unterlagen kann es nicht geben, da dieser Umfang gesetzlich festgelegt ist [416]).

Im Gegensatz zu § 262d I bestimmt Abs. II ganz allgemein, daß die BP. vom V. alle Aufklärungen und Nachweise verlangen können, welche die sorgfältige Erfüllung der ihnen obliegenden Prüfungspflicht erfordert. Diese Gesetzesstelle als die allgemeinere umfaßt also auch die Rechte aus Abs. I. Die Inanspruchnahme des V. in dieser Beziehung ist durchaus denkbar, so, wenn er aus Gründen der Zeitersparnis von einer eingehenden Untersuchung der Unterlagen absehen zu können glaubt [417]). Der V. muß also auch über alle Tatsachen, die in den Büchern und Schriften der G. nicht ihren Niederschlag gefunden haben, Auskunft erteilen. Es bedarf kaum der Erwähnung, daß der BP. von allen diesen Rechten nur in dem Umfange Gebrauch machen darf, wie es zur Durchführung der Prüfung notwendig ist; schikanöse und unsachliche Forderungen kann der V. zurückweisen. Der Prüfer soll sich möglichst so einrichten, daß er den Betrieb der G. durch die Benutzung der Bücher und Einrichtungen nicht unnötig stört. Die Prüfung darf allerdings niemals unter derartigen Rücksichtnahmen leiden. Andererseits darf der V. auch niemals unter Berufung auf § 260a IV S. 2 dem BP. irgendwelche Unterlagen vorenthalten. Grundsätzlich ist dem BP. alles Material zugänglich zu machen. Ein Ausschluß der Rechte des BP. durch die Satzung wäre nichtig [418]). Für seine Schweigepflicht garantieren §§ 262g und 318a. Man wird aber unter Umständen dem V. gestatten müssen, daß er die verlangten Auskünfte direkt an den BP. und nicht an dessen Hilfspersonen erteilt [419]).

Ueber die Frage, inwieweit Aufklärungen und Nachweise zur sorgfältigen Durchführung der Prüfung notwendig sind, können zwischen BP. und V. Differenzen entstehen. Der AR. dürfte dann die richtige Stelle sein, die diese Differenzen aus dem Wege räumt, denn er ist besonders an einer reibungslosen Abwicklung der Prüfung interessiert. Eine Rechtspflicht zur Schlichtung derartiger Streitigkeiten wird man für den AR. allerdings kaum annehmen dürfen [420]).

Wenn nun auch trotz Vermittlung des AR. eine Einigung zwischen BP. und V. nicht zustandekommt, so taucht die Frage auf, wie der BP. sich in dieser Situation zu verhalten hat. Im Schrifttum wird die Möglichkeit der Niederlegung des Amtes und damit der Kündigung seitens des BP. teils bejaht [421]), teils verneint [422]). Uneingeschränkt ist weder die eine noch die

---

416) Vgl. Homburger AR. Seite 115.
417) So mit Recht Neufeld § 262b Anm. 2.
418) Vgl. auch Schlegelberger Kom. § 262b Anm. I.
419) So Neufeld § 262b Anm. 3; Horrwitz Kom. § 262b Anm. 2.
420) So auch Schlegelberger Kom. § 262b Anm. III; a. A. Neufeld § 262b Anm. 2; Homburger AR. Seite 59.
421) So von Friedländer § 262b; Makower § 262b; Lehmann, Hirsch

andere Ansicht richtig. Die Kündigung kann man nur dann befürworten, wenn die Verweigerung der Einsichtnahme in die Bücher, der Untersuchung der Unterlagen oder der Aufklärungen und Nachweise einen solchen Umfang annimmt, daß dem BP. die Erfüllung seiner Pflicht unmöglich wird und die Fortsetzung der Arbeit ihm nicht mehr zugemutet werden kann, weil der AR., wenn der BP. dies doch tun würde, sich ein klares Bild über die Lage der G. nicht machen könnte, da eben dem BP. die hinreichenden Unterlagen für die Prüfung und Berichterstattung fehlten. Soweit es sich also nur um Einzelheiten handelt, wegen derer der V. sich weigert, Aufklärungen usw. zu geben, wird der BP. diese Weigerung im Prüfungsbericht gebührend hervorheben oder schließlich die Erteilung des Bestätigungsvermerks ablehnen müssen [423]). In einem dann etwa einzuleitenden Prozeß zwischen G. und BP. über das Honorar des letzteren wird die Berechtigung des Verhaltens des BP. durch das Gericht geprüft werden. Jedenfalls kann man den BP. nicht für berechtigt halten, seinerseits gegen den V. auf Erfüllung seiner Pflichten gemäß § 262d zu klagen, wie er ja überhaupt nicht die Macht hat, die Befolgung der gesetzlichen Bestimmungen durchzusetzen, auf die sich seine Prüfungspflicht bezieht [424]). Gegen die Klarheit der Rechte aus § 262d ist einzuwenden, daß es sich nicht um wirkliche „Rechte" handelt, sondern um Mitwirkungspflichten der zu prüfenden Gesellschaft, die ähnlich wie die Pflichten aus § 642 BGB. zu beurteilen sind. Kommt der Vorstand diesen Pflichten nicht nach, so kann der BP. von den oben bezeichneten Rechten Gebrauch machen und trotzdem die vereinbarte Vergütung verlangen [425]). Uebrigens sind diese Rechte des BP. zwingender Natur; sie können weder durch Satzung, noch durch GV.-Beschluß oder Vertrag aufgehoben oder eingeschränkt werden [426]). Die Frage, ob der BP. die in § 262d bezeichneten Rechte auch schon vor der Aufstellung der Jahresbilanz geltend machen kann, dürfte grundsätzlich zu verneinen sein. Ausnahmen wird man nur in besonderen Fällen machen können, soweit die

---

§ 262d Anm. 2; Homburger AR. Seite 116; Schlegelberger Kom. § 262d Anm. III; offenbar auch Staub-Pinner § 262b Anm. 5e; Neufeld § 262d Anm. 2; Rheinstrom § 262d Anm. 3; Goldbaum § 262d Anm. 1 und 2.

422) So von Koenige § 262b Anm. 5 und § 262d; Goldschmit § 262d Anm. 3.

423) So auch Homburger AR. Seite 116; Schlegelberger Kom. § 262d Anm. III; Staub-Pinner § 262d Anm. 4; Rheinstrom § 262d Anm. 3; Friedländer § 262d; Makower § 262d; Lehmann-Hirsch § 262d Anm. 2; Goldbaum § 262d Anm. 1 u. 2; Horrwitz Kom § 262d Anm. 5.

424) So auch Schlegelberger Kom. § 262d Anm. III; Staub-Pinner § 262d Anm. 4; Horrwitz Kom. Vorbem. zu Art. VI; Rheinstrom § 262d Anm. 3; Goldschmit § 262d Anm. 3; a. A. Alexander Hans. Rechts- u. Ger.-Zeitschr. 32/501 und Horrwitz Kom. § 262d Anm. 3.

425) Auf die meistens zu bejahende Verpflichtung des BP., die Rechte des § 262d auszuüben, ist bereits oben (Seite 71) hingewiesen worden.

426) So auch Horrwitz Kom. § 262d Anm. 6.

Interessen der G. dem nicht entgegenstehen [427]). Für eine analoge Anwendung des Art. 3 Abs. II S. 3 der I. DVO. ist kein Raum, da diese Vorschrift nur die Durchführung der ersten Pflichtprüfung sichern, also nur einen Ausnahmefall regeln wollte.

II. Die Rechte nach bürgerlichem Recht [428]).

Als Wichtigstes erscheint hier wohl das der Vergütung. Daß der Prüfer im allgemeinen auf eine solche Anspruch hat, ist unbestritten, denn ein Auftrag im Sinne der § 662 ff. BGB. wird nur zu den Seltenheiten gehören; die Prüfung ist den Umständen nach nur gegen eine Vergütung zu erwarten. Diese ist von der G., nicht etwa vom V. oder AR. zu zahlen, denn die G. als solche ist Auftraggeberin des BP. Daß der Prüfungsauftrag vom V. erteilt wird oder der Prüfungsbericht dem AR. zu erstatten ist, ist bei der Frage der Vergütung bedeutungslos. Es liegt allerdings insofern ein Nachteil darin, daß die G. die Prüfer bezahlt, als die „Kundenabhängigkeit" des Prüfers gestärkt wird. Doch bieten die Haftungs- und Strafvorschriften sowie die Widerrufsmöglichkeit und nicht zuletzt das Standesbewußtsein des BP. eine gewisse Gewähr für seine objektive Einstellung [429]).

Eine Gebührenordnung für BP. besteht vorläufig noch nicht. Die Schaffung einer solchen, etwa ähnlich denjenigen, wie sie im Revisions- und Treuhandwesen die maßgebenden Berufsverbände haben, wäre erstrebenswert. Bis dahin müssen sich also die zu prüfenden Gesellschaften und der BP. bei Abschluß des Prüfungsvertrages über die Höhe der Vergütung einigen. Gelingt die Einigung nicht, so ist der Vertrag nicht geschlossen. Das gilt sowohl für den gewählten als auch für den bestellten BP [430]).

Staub-Pinner [431]) sind bezüglich des gerichtlich bestellten BP. offenbar anderer Ansicht. Danach soll im Falle des Nichtzustandekommens einer Vereinbarung über die Vergütung die Gültigkeit der Bestellung nicht berührt werden. Doch soll der BP. sein Amt niederlegen können, wenn die G. den Anspruch auf die tarmäßige oder übliche Vergütung nicht anerkennt. Nach den früheren Ausführungen (Seite 61) enthält die gerichtliche Bestellung zugleich den Abschluß des obligatorischen Vertrages. Der Richter schließt kraft Gesetzes mit dem BP. den Prüfungsvertrag. Dabei hat allerdings nicht er über die Vergütung zu verhandeln sondern hierüber hat der BP. sich mit der G. zu einigen [432]). Wenn nun ausdrückliche Verhandlungen

---

427) Vgl. dazu Schlegelberger Kom. § 262 d Anm. I; Rheinstrom § 262d Anm. 2; Koenige § 262a Anm. 3; Klausing S. 222.
428) Vgl. Anm. 407.
429) Vgl. Schlegelberger Kom. Vorbem. 4 vor § 262a ff.
430) So auch Homburger AR. Seite 21.
431) Staub-Pinner § 262b Anm. 22.
432) Nach Horrwitz Kom. § 262d Anm. 8 hat der Richter die Honorarvereinbarung mit dem BP. zu treffen.

über diese Frage geführt worden sind, muß man annehmen, daß im Falle der Nichteinigung auch der Abschluß des Prüfungsvertrages nicht erfolgt ist und damit die Bestellung entfällt. In diesem Falle „fällt" der Prüfer „weg" und es treten die Folgen aus § 262b IV ein [433]). Ist dagegen über die Vergütung überhaupt nicht verhandelt worden, so kann der Prüfer die taxmäßige oder die übliche Vergütung verlangen, denn dann ist diese gemäß § 612 BGB. als vereinbart anzusehen [434]). Eine solche hat der Prozeßrichter gegebenenfalls durch Sachverständige zu ermitteln.

Außer dem Honorar hat die G. dem Prüfer gemäß § 670 BGB. die Aufwendungen, die dieser zum Zwecke der Ausführung der Prüfung den Umständen nach für erforderlich halten durfte, zu ersetzen [435]). Es ist hierbei etwa an Reisen zu denken, die der Prüfer nach entlegenen Filialen, Lagerhäusern usw. unternehmen muß.

Für den Zeitpunkt der Zahlung des Honorars ist im allgemeinen die Vorschrift des § 614 BGB. maßgebend; danach ist die Vergütung nach der Leistung der Dienste, also nach Uebergabe des Prüfungsberichts, zu leisten. Es ist jedoch zu berücksichtigen, daß der Prüfer für die zur Ausführung der Prüfung erforderlichen Aufwendungen eine Vorschußzahlung verlangen kann [436]) [437]).

Der Prüfer hat auch dann Anspruch auf die Vergütung, wenn die zu prüfende Gesellschaft mit der Annahme der Prüfungstätigkeit in Verzug gerät (§ 615 BGB.); das würde dann z. B. der Fall sein, wenn der Prüfer zur Prüfung aufgefordert worden ist, die Bücher usw. aber nicht zur Verfügung stehen oder gar absichtlich verweigert werden.

Dagegen hat der Prüfer keinen Anspruch auf Vergütung, wenn gemäß § 262b II gegen seine Wahl Widerspruch erhoben wird, da bis zur endgültigen Wahl und Auftragserteilung ein Vertragsverhältnis noch nicht besteht [438]). Das Gleiche gilt für den Fall des Widerrufes, wenn dieser nach § 262c wegen Nichtwähl- oder Bestellbarkeit des Prüfers erfolgte. Denn meistens wird hier eine culpa in contrahendo auf Seiten des BP. vorliegen, wenn er es verabsäumt, auf die generelle oder spezielle Ungeeignetheit seiner Person bei Abschluß des Prüfungsvertrages hinzuweisen. Anders ist

---

433) So auch Schlegelberger Kom. § 262b Anm. II 4; Staub-Pinner § 262b Anm. 4.

434) So auch Homburger AR. Seite 20; Friedländer § 262b Anm. 3; Neufeld § 262b Anm. 6; Rheinstrom § 262b Anm. 6; Goldschmit § 262b Anm. 22; ferner vorige Anmerkung.

435) So auch Koenige § 262b Anm. 5; Lehmann-Hirsch § 262b Anm. 7; Homburger AR. Seite 124; Friedländer § 262b Anm. 3; Schlegelberger Kom. § 262b Anm. II 4; Staub-Pinner § 262b Anm. 5g; Goldschmit § 262b Anm. 21f.

436) Ob es sich hier um ein klagbares Recht handelt, ist bestritten, wird aber wohl zu bejahen sein. Vgl. Staudinger § 669 BGB. Anm. 1.

437) Vgl. auch Anm. 435.

438) So auch Homburger AR. Seite 124; vgl. ferner Rheinstrom § 262b Anm. 20.

die Rechtslage dann, wenn die Wahl aus einem sonstigen Grunde widerrufen wurde und der Prüfer nicht schuldhaft gehandelt hat. Alsdann hat er Anspruch auf einen seiner geleisteten Arbeit entsprechenden Teil der Vergütung (§ 628 BGB.) [439]), wobei eventuell auch wieder § 615 BGB. zu berücksichtigen ist. Eine teilweise Vergütung ist dem Prüfer auch zuzusprechen, wenn er selbst das Vertragsverhältnis nach § 626 oder § 627 BGB. aus einem wichtigen Grunde, z. B. wegen Verstoßes der zu prüfenden Gesellschaft gegen § 262d oder infolge mangelnden gegenseitigen Vertrauens gekündigt hat [440]).

Zu bemerken ist schließlich noch, daß der BP. das Recht hat, zwecks Durchführung der Prüfung die Geschäftsräume, Lagerräume usw. der zu prüfenden Gesellschaft zu betreten. Unter Umständen wird man ihm auch die Mitbenutzung der vorhandenen Einrichtungen, wie etwa der Rechenmaschine usw. nicht vorenthalten dürfen. Alle Räumlichkeiten und Einrichtungen hat die G. natürlich in einem solchen Zustand zu erhalten, daß jegliche Gefahren für den Prüfer und seine Gehilfen ausgeschlossen sind.

8. Kapitel.

Die Folgen der Pflichtverletzung.

I. Die zivilrechtlichen Folgen (die Haftung).

a) Die Haftung für Dienstpflichtverletzungen des BP. ergibt sich grundsätzlich aus dem Dienstvertragsrecht und den allgemeinen schuldrechtlichen Bestimmungen des BGB. Die NV. hat sie teilweise noch einmal ausdrücklich betont, teilweise erheblich erweitert. So bestimmt § 262g I S. 3: Wer seine Obliegenheiten verletzt, haftet der G. für den daraus entstehenden Schaden. Ein Unterschied zwischen den Ansprüchen gegen den gewählten und den bestellten BP. besteht dabei nicht. Für den BP. selbst bietet diese Regelung nichts Neues; sie ergibt sich schon aus dem bürgerlichen Recht. Gehaftet wird nur für Verschulden, und zwar für Vorsatz und Fahrlässigkeit, wobei zu erwähnen ist, daß von Fahrlässigkeit niemals gesprochen werden kann, wenn der BP. durch schwindelhafte Machinationen, Fälschungen und Betrügereien des V. dessen Unregelmäßigkeiten nicht entdecken kann. Denn „er ist nicht verpflichtet, seine Arbeiten mit Mißtrauen, Argwohn oder vorgefaßter Meinung, daß etwas nicht in Ordnung sei, anzufangen" [441]). Solchenfalls wird also die Haftung stets ausgeschlossen [442]). Im übrigen genügt dolus eventualis; Absicht der Vermögensschädigung ist nicht erforderlich [443]). Be-

---

[439]) So mit Recht Homburger AR. Seite 125; Schlegelberger Kom. § 262b Anm. V; Neufeld § 262b Anm. 5.
[440]) Vgl. Koenige § 262b Anm. 5; Homburger AR. Seite 125.
[441]) So Ertel Seite 126.
[442]) Vgl. Homburger AR. Seite 126/127; Ertel Seite 120.
[443]) So auch Homburger AR. Seite 127; Koenige § 262g Anm. 2a.

merkenswert ist, daß durch die Aufnahme der genannten Bestimmung in die NV. die Haftung des BP. unabhängig von dem zugrunde liegenden Dienstvertrag begründet wird. Von großer Wichtigkeit ist die Vorschrift auch für die Hilfspersonen des BP. Nach bürgerlichem Recht sind diese lediglich ihrem Dienstherrn verantwortlich, soweit es sich um vertragliches Verschulden handelt; auf Grund der NV. kann die geprüfte G. die Hilfspersonen unmittelbar in Anspruch nehmen, und zwar auch wieder ohne Rücksicht auf den Dienstvertrag; außerdem haften mehrere Personen nach der ausdrücklichen Bestimmung des Gesetzes als Gesamtschuldner. Das gilt nicht nur für mehrere Prüfer oder mehrere Gehilfen, sondern auch, wenn der BP. und seine Gehilfen gemeinsam den Schaden verursacht haben [444]). Es wird allerdings stets vorausgesetzt, „daß der verursachte Schaden ein einheitlicher ist, d. h., es muß das gemeinsame oder einzelne schuldhafte Verhalten der mehreren Beteiligten denselben Schaden angerichtet haben. Auf die Mitverursachung kommt es nicht an, wobei der Verpflichtungsgrund der einzelnen zum schädigenden Erfolg Zusammenwirkenden ein verschiedener sein kann (Vertragsverletzung, unerlaubte Handlung)" [445]). Diese gesamtschuldnerische Haftung beruht im Verhältnis des Prüfers zu seinen Gehilfen auf § 278 BGB., d. h. also, daß der Prüfer ein Verschulden seiner Erfüllungsgehilfen in gleichem Umfang zu vertreten hat wie eigenes Verschulden, nicht aber, wie Koenige a. a. O. richtig bemerkt, daß die Gehilfen, die nicht schuldhaft gehandelt haben, für das Verschulden des Prüfers mitverantwortlich gemacht werden sollten [446]). Doch kann man die Haftpflicht des Prüfers nach § 278 BGB. nicht ganz allgemein bejahen. Man muß hier vielmehr mit Staub-Pinner [447]) unterscheiden: Hat der Gehilfe die zum Schadensersatz verpflichtende Handlung in Erfüllung der Verbindlichkeit begangen, hat er also z. B. nicht mit der erforderlichen Sorgfalt geprüft oder sind ihm etwaige „Kunstfehler" unterlaufen, so ist die genannte Vorschrift anwendbar; der BP. haftet für das Verschulden seines Erfüllungsgehilfen. Anders dagegen, wenn der Gehilfe seine Verschwiegenheitspflicht verletzt oder Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse unbefugt verwertet. Für diese von Staub-Pinner unter Bezugnahme auf Staudinger [448]) sogenannten „primären Unterlassungspflichten" kann der BP. nicht einstehen, da ihm jede Einflußmöglichkeit auf den Gehilfen fehlt. Man kann solchenfalls den Prüfer nur für culpa in eligendo (§ 831 BGB.) haftbar machen [449]). Die Haftung des Gehilfen selbst bleibt dadurch natürlich unberührt.

---

[444]) Nach engl. Recht haftet sogar der Berufsverband mit dem Prüfer als Gesamtschuldner für dessen Pflichtverletzungen. Die Haftungsvorschriften erhalten hierdurch eine ganz besondere Bedeutung (vgl. Klein Seite 21).

[445]) So Koenige § 262g Anm. 2.

[446]) So auch Horrwitz Kom. § 262g Anm. 9.

[447]) Staub-Pinner § 262g Anm. 7; Homburger AR. Seite 124.

[448]) Staudinger § 278 BGB. Anm. II 1b β.

[449]) Anderer Ansicht Lehmann-Hirsch § 262g Anm. 7c und Horrwitz Kom. § 262g Anm. 9, die diese Unterscheidung nicht machen; wie im Text: Werner Jur. W 32/704.

Für die Ausgleichspflicht der Gesamtschuldner kommt § 426 BGB. zur Anwendung. Ob daneben noch § 254 BGB. gilt, ist bestritten. Die herrschende Meinung hat sich dafür entschieden [450]). Möglich ist auch, daß bei der Entstehung des Schadens ein Verschulden des V. oder AR. der geprüften G. mitgewirkt hat. Daß alsdann der § 254 BGB. ebenfalls berücksichtigt wird, dürfte kaum bestritten werden können [451]). Eine gegenteilige Ansicht wird nur von einigen Befürwortern der Organstellung des Prüfers, und zwar in diesem Fall mit Recht, vertreten [452]).

b) Der Vorentwurf hatte in § 124 II S. 2 die PG'en hinsichtlich der Haftung für ihre Hilfspersonen besser gestellt als die Einzelprüfer. Die Haftung entfiel, wenn die PG. bei der Auswahl und Leitung der von ihr bestellten Personen die im Verkehr erforderliche Sorgfalt beobachtet hatte oder wenn der Schaden auch bei Anwendung dieser Sorgfalt entstanden sein würde. Man hatte diese Besserstellung der TG'en damit begründet, daß eine weitergehende Haftung das Risiko zu stark erhöhen und dadurch eine Verteuerung des Betriebes eintreten würde [453]). Dabei hatte man aber nicht berücksichtigt, daß auch die meisten Einzelprüfer mit einer Reihe von Hilfspersonen arbeiten, daß also das Gleiche auf sie zutrifft [454]). Das hat auch der Gesetzgeber erkannt und die Bevorzugung der PG'en sowohl in der Novelle zum Vers.Aufs.Ges. (§ 55h bezw. § 63) als auch in der NV. beseitigt. Die Wettbewerbsmöglichkeit der PG'en erleidet hierbei keine Beeinträchtigung. Im Gegenteil, früher hätte der Einzelprüfer durch die Uebernahme der vollen Haftung das größere Risiko für die zu prüfenden Gesellschaften ausgeschlossen. Die Regelung des § 262g I hat zu der Streitfrage Anlaß gegeben, ob auch der die Prüfung ausführende V. einer PG. der geprüften G. unmittelbar hafte. Neufeld [455]) hat das bejaht mit dem Hinweis, daß der V. zu den „anderen Personen" gehöre, derer sich die PG. bei der Prüfung bedient. Schlegelberger Kom. [456]) hat sich mit Recht gegen diese Argumentation gewandt. Der V. als Vertretungsorgan der PG. kann niemals

---

450) Vgl. z. B. Lehmann-Hirsch § 262g Anm. 7b; Schlegelberger Kom. § 262g Anm. IV 1a; Rheinstrom § 262g Anm. 7; Horrwitz Kom. § 262g Anm. 12; a. A. Staub-Pinner § 241 Anm. 30.

451) Dafür z. B. Schlegelberger Kom. § 262g Anm. IV 1b; Homburger AR. Seite 127; Lehmann-Hirsch § 262g Anm. 7b; Neufeld § 262g Anm. 9; Schmölder Jur. W. 30/3688; Koenige § 262g Anm. 2; Friedländer § 262g Anm. 4.

452) So z. B. von Gierke Handelsrecht 1933 S. 377 und Horrwitz Kom. § 262d Anm. 7 und § 262g Anm. 12 mit Rücksicht auf den von ihnen bejahten Organcharakter des Prüfers; widerspruchsvoll offenbar Klausing Seite 233 unter a am Ende mit b am Ende. Vgl. Seite 56.

453) Vgl. Erl. Seite 117 zu E I.

454) Vgl. Homburger Neugestaltung Seite 24; Schmölder Jur. W. 30/3688.

455) Neufeld § 262g Anm. 5.

456) Schlegelberger Kom. § 262g Anm. II; ferner Goldschmit § 262g Anmerkung 7.

als eine „andere Person" im Sinne des § 262g I aufgefaßt werden. Denn die juristische Person kann eben überhaupt nur durch ihre Organe handeln. Die juristische Person könnte also nach der Neufeld'schen Ansicht niemals selbst handeln, sondern müßte sich stets „anderer Personen" bedienen. Das widerspricht der herrschenden Lehre. Das Gesetz hat offenbar nur die Angestellten und nicht die Organe der G. im Auge, wenn es in § 262g I von „anderen Personen" spricht.

Die Haftung der PG. für die zum Schadenersatz verpflichtenden Handlungen ihrer Organe bei der Ausführung der Prüfung ergibt sich im übrigen aus § 31 BGB. [457]). Eine Stützung der Haftung auf § 278 BGB. kann nicht gebilligt werden, da diese Vorschrift die Haftung für fremdes Verschulden regelt, das Verschulden des V. aber als eigenes Verschulden der PG. anzusehen ist. Die Organe einer juristischen Person sind nicht „gesetzliche Vertreter" im Sinne des § 278 BGB. [458]). Soweit der V. wegen unerlaubter Handlung haftet, könnte die geprüfte G. ihn auch unmittelbar in Anspruch nehmen [459]).

c) Eine weitere, wohl die wichtigste Neuerung gegenüber dem E. I besteht in der Beschränkung der Haftpflicht für Fahrlässigkeit. Eine solche Beschränkung hatte auch die Novelle zum Vers.Auff.Ges. (§ 55h) bereits übernommen, wobei die Ueberlegung maßgebend war, „daß bei Prüfungen der hier zur Erörterung stehenden Art geringfügige Versehen zu ungewöhnlich großen Schäden führen können, und daß ein Prüfer zum Nutzen seiner Arbeit von der drückenden Besorgnis, unbeschränkt zum Schadenersatz verpflichtet zu sein, befreit werden müsse. Es sprach ferner für die Einführung dieser Höchstgrenze, daß Prüfer sich mutmaßlich bis zu einem Höchstbetrage gegen Haftpflicht versichern werden [460]), die Versicherungsunternehmung also damit rechnen kann, wenigstens bis zu der durch Versicherung gedeckten Summe einen etwaigen Schaden ersetzt zu erhalten, während bei Nichtfestlegung eines Höchstbetrages zu befürchten wäre, daß ein Ersatz nur in den seltensten Fällen geleistet werden würde, denn unbegrenzte Haftpflichtwagnisse sind nicht oder nur gegen untragbar hohe Entgelte zu versichern, was häufig dazu führen würde, daß ein Prüfer von einer Versicherung ganz absieht. Ueberdies

[457]) So auch Homburger AN. Seite 124; Horrwitz Kom. § 262g Anm. 9; a. A. Staudinger § 278 BGB. Anm. I 2a; für § 278 BGB. auch Neufeld § 262g Anm. 8 und Klausing S. 234; siehe ferner Staub-Pinner § 232 Anm. 33; Brodmann § 231 Erl. 1; Schlegelberger Kom. § 262g Anm. IV 1b.

[458]) So mit Recht Enneccerus-Nipperdey I § 103 Anm. 12; ferner Oertmann § 31 BGB. Anm. 5a; Henle Seite 428/429.

[459]) Vgl. auch Friedländer § 262g Anm. 4; Schlegelberger Kom. § 262g Anm. II.

[460]) Die deutschen Versicherungsgesellschaften haben zunächst die Haftpflichtversicherung der WP. wegen des zu großen Risikos abgelehnt. Es soll sich inzwischen die Versicherungsgesellschaft Lloyd (London) zum Abschluß von Haftpflichtversicherungen für deutsche WP. bereit erklärt haben (nach Schulte, Dt. Steuer-Ztg. 1932 S. 520)

ist als Entwicklung vorauszusehen, daß die Aufsichtsbehörde gemäß § 55e II Bedenken gegen die Bestimmung eines Prüfers erheben wird, der nicht den Nachweis des Abschlusses einer der im § 55h vorgeschriebenen Höchstgrenze Rechnung tragenden Haftpflichtversicherung führt" [461]). Diesen Gedanken hat die NV. übernommen und die Haftpflichtgrenze auf 100 000 RM festgesetzt. Die Haftpflichtbeschränkung gilt für eine einzelne Prüfung — wofür die rechtliche Selbständigkeit der G. entscheidend ist — [462]), auch wenn an der Prüfung mehrere Personen beteiligt waren oder mehrere zum Ersatz verpflichtende Handlungen begangen worden sind. Ohne diesen Zusatz im Gesetz würde die Haftpflichtbeschränkung auf Umwegen wieder illusorisch gemacht werden können. Diese Vorzugsstellung nimmt der BP. auch in Beziehung auf seine Gehilfen ein. Hat also der Gehilfe fahrlässig gehandelt, so kommt dem BP. die Haftungsbeschränkung zugute; er haftet nach § 262g II in Verbindung mit § 278 BGB. nur bis zur Höchstgrenze von 100 000 RM. Anders aber, wenn der Gehilfe vorsätzlich, der Prüfer aber fahrlässig oder überhaupt nicht schuldhaft gehandelt hat. Dann haftet der BP. für seinen Gehilfen nach § 278 BGB. in unbegrenzter Höhe [463]). Schmölder [464]) meint, daß es zur Rechtfertigung eines Schadensersatzanspruches in unbegrenzter Höhe außerdem des Nachweises bedürfe, daß auch dem Prüfer selbst Vorsatz zur Last fällt. Dieser Standpunkt scheint nicht haltbar. Denn die Vorschrift des § 262g II berücksichtigt nur das fahrlässige Verhalten. Die Begründung zum Vers.Aufs.Ges. spricht allerdings gegen die im Text vertretene Auffassung. Mit der Gesetzeslage steht sie aber nicht in Einklang. Sie dürfte daher zur Stützung der Schmölder'schen Ansicht, der sich auch Rheinstrom, Horrwitz, Koenige und Schlegelberger anschließen [465]), nicht ausreichen. Die in der Begründung zum Vers.-Aufs.Ges. erwähnte Zweckverfehlung vermag die Ansicht der herrschenden Meinung nicht zu begründen. Es handelt sich hier um einen ganz andern Gesichtspunkt wie bei § 262g II 2. Halbsatz. Die Begründung sagt, wie bereits oben erwähnt, selbst, daß für die Begrenzung der Haftpflicht für Fahrlässigkeit die Überlegung maßgebend war, daß geringfügiges Versehen zu ungewöhnlich großen Schäden führen können. Wenn aber der Gehilfe vorsätzlich handelt, so scheiden geringfügige Versehen völlig aus. Es kommt alsdann das Prinzip des § 278 BGB. zur Anwendung: Wenn der Prüfer die Vorteile der Beschäftigung von Gehilfen genießen will, so muß er auch die Nachteile in Kauf nehmen. Nach Schlegelberger Kom. (a. a. O.) soll der Prüfer, wenn er selbst überhaupt nicht schuldhaft handelt, für das vorsätzliche Verschulden seiner Gehilfen trotzdem bis zur Höhe von 100 000

---

461) Vgl. amtl. Begr. zur Nov. zum Vers.Aufs.Ges.
462) So Schlegelberger Kom. § 262g Anm. IV b.
463) So auch Neufeld § 262g Anm. 8.
464) Schmölder Jur. W. 30/3688.
465) Vgl. Rheinstrom § 262g Anm. 6; Koenige § 262g Anm. 2a; Schlegelberger Kom. § 262g Anm. IV 1b; Horrwitz Kom. § 262g Anm. 10.

RM. haften. Diese Ansicht läßt sich aus der NV. nicht begründen. Denn diese hat das Verschuldensprinzip nicht beseitigt („wer seine Obliegenheiten verletzt . . . ." — § 262g I S. 4 —,) so daß nach der NV. der Prüfer an sich überhaupt nicht haftet, da nur der schuldhaft Handelnde ersatzpflichtig ist. Es muß also auf § 278 BGB. zurückgegriffen werden. Den BP. in diesem Fall aber nur für Fahrlässigkeit haften lassen zu wollen, wo der Gehilfe vorsätzlich gehandelt hat, erscheint unbillig.

Der Haftungsausschluß für die oben erwähnten „primären Unterlassungspflichten" bleibt natürlich in vollem Umfang bestehen.

Für PG'en kann im Verhältnis zu ihren V.-Mitgliedern die Vorschrift des § 262g II 2. Halbsatz niemals praktisch werden. Denn da die PG. nur durch ihren V. handeln kann, ist eine Unterscheidung zwischen dem etwa vorsätzlich handelnden V. und der nicht vorsätzlich handelnden PG. überhaupt nicht möglich [466]).

d) Eine letzte wichtige Neuerung hat die NV. gegenüber dem E. I gebracht, indem sie in § 262g IV bestimmt, daß die Haftung nach den Vorschriften der NV. durch Vertrag weder ausgeschlossen noch beschränkt werden kann. Eine entsprechende Bestimmung enthielt auch schon die Novelle zum Vers.Auff.Ges., fehlte aber in E. I gänzlich. Sie war dringend nötig, um zu erwartenden, ausgedehnten vertraglichen Haftungsbeschränkungen Einhalt zu gebieten.

Jeder Verstoß gegen die Vorschrift ist nach § 134 BGB. nichtig. Mit dieser Regelung ist aber noch nicht die Frage geklärt, ob nicht der Prüfer nach dem BGB., vor allem also nach § 278, die Haftung für seine Erfüllungs-Gehilfen ausschließen kann. Zahlreiche Autoren verneinen das [467]). Schlegelberger Kom. weist darauf hin, daß § 278 BGB. die allein mögliche gedankliche Grundlage für die Regelung des § 262g II 2. Halbsatz sei. Auch § 278 BGB. werde daher von der Verbotsnorm des § 262g mitumfaßt. Es ist Schlegelberger allerdings darin zuzustimmen, wenn er sagt, daß durch die abweichende Auffassung die Regelung des § 262g wesentlich an Wert verlieren würde, da alsdann von dem Haftungsausschluß in Zukunft Gebrauch gemacht würde. Zu einer gegenteiligen Ansicht zwingt jedoch der ausdrückliche Wortlaut des Absatzes IV, nach dem nur „nach diesen Vorschriften" die Haftung nicht ausgeschlossen werden kann. Es kann nicht anerkannt werden, daß hierin auch § 278 BGB. enthalten ist. Neufeld's Begründung, daß die Haftung des Prüfers für Verschulden seiner Gehilfen mittelbar auf der durch Absatz I begründeten Haftung des Gehilfen beruhe und daher eine „Haftung nach diesen Vorschriften" sei, ist das Er-

[466]) So richtig Schlegelberger Kom. § 262g Anm. IV 1b.

[467]) Schlegelberger Kom. § 262g Anm. IV 1c; Neufeld § 262g Anm. 8; Schmölder Jur. W. 30/3688 und 32/703; Goldschmit § 262g Anm. 13; Homburger AR. Seite 124; Koenige § 262g Anm. 2b; offenbar auch Friedländer § 262g Anm. 4.

gebnis einer Konstruktion, die sicher nicht dem Willen des Gesetzgebers entspricht.

Wenn die herrschende Meinung richtig wäre, warum hat der Gesetzgeber dann noch ausdrücklich die Haftung „nach diesen Vorschriften" ausgeschlossen? Andere Haftungsvorschriften dürften doch wohl kaum praktisch werden [468]).

Soweit das Verbot des Haftungsausschlusses in Frage kommt, kann dies nur mit der Maßgabe verstanden werden, daß die Haftung nicht im voraus vertraglich ausgeschlossen werden kann. Eine nachträgliche Vereinbarung, daß entstandene Ersatzansprüche nicht geltend gemacht werden sollen, ist unbedenklich [469]). Das Gesetz spricht auch nur von dem Verbot eines Ausschlusses oder einer Beschränkung der Haftung; einer vertraglichen Erweiterung derselben wird dagegen nichts im Wege stehen [470]). Schlegelberger und Lehmann-Hirsch [471]) meinen, daß die vertragliche Haftungserweiterung aber nicht zulässig sei, soweit es sich um den § 262g II handele, ersterer mit der Begründung, daß diese Vorschrift ein Schutzgesetz sowohl zu Gunsten der G. als auch des BP. sei, letztere, weil sonst große Gesellschaften gegenüber den Einzelprüfern im Vorteil wären. Einer solchen Regelung wäre de lege ferenda an sich zuzustimmen; sie ergibt sich aber nicht aus dem geltenden Recht, denn dann hätte sie in irgend einer Form zum Ausdruck kommen müssen. Die Terminologie des Gesetzes spricht in der jetzigen Form in keiner Weise gegen die Erweiterung der Haftung auch für Fahrlässigkeit [472]).

e) Die Frage, ob etwa auch Dritte, z. B. die Aktionäre, Schadensersatzansprüche aus § 823 BGB. gegen den BP. geltend machen können, ist zu verneinen, denn erstens ist das Vermögen, um dessen Schädigung es sich hier nur handeln kann, kein Rechtsgut im Sinne des Abs. I, und Abs. II

---

468) Wie die im Text vertretene Auffassung auch Lehmann-Hirsch § 262g Anm. 6 und 10; Staub-Pinner § 262g Anm. 7 und 10; Rheinstrom § 262g Anm. 10; von Gierke S. 378; Horrwitz Kom. § 262g Anm. 13. Goldschmit a. a. O. widerspricht sich anscheinend, da er sich im § 262b Anm. 23 offenbar für den Haftungsausschluß einsetzt.

469) So auch Schlegelberger Kom. § 262g Anm. IV 1c; Koenige § 262g Anm. 2b; Neufeld § 262g Anm. 6; Horrwitz Kom. § 262g Anm. 13.

470) So Lehmann-Hirsch § 262g Anm. 6 und 10; Friedländer § 262g Anm. 4; Goldschmit § 262g Anm. 13; offenbar auch Rheinstrom § 262g Anm. 4; Staub-Pinner § 262g Anm. 10; Schlegelberger Kom. § 262g Anm. IV 1c; Koenige § 262g Anm. 2b; Horrwitz Kom. § 262g Anmerkung 13.

471) Schlegelberger Kom. § 262a Anm. IV 1c; Lehmann-Hirsch § 262g Anm. 8.

472) So auch Staub-Pinner § 262g Anm. 10; Goldschmit § 262g Anm. 8; von Gierke S. 378.

scheidet aus, weil § 262g nicht als Schutzgesetz anzuerkennen ist [473]). Eine direkte Schadensersatzpflicht des VP. entfällt demnach gegenüber den Aktionären und Gläubigern der G.; sie besteht lediglich der G. selbst gegenüber. Anders verhält es sich im Falle des § 318 a. Diese Vorschrift, die dem § 314 entspricht, ist als Schutzgesetz im Sinne des § 823 II BGB. anerkannt [474]). Bei Anwendung dieser Bestimmung können auch Dritte unmittelbar den VP. für seine zum Schadensersatz verpflichtende Handlungen in unbeschränkter Höhe haftbar machen. Eine Anwendung des § 831 BGB. für unerlaubte Handlungen der Gehilfen des VP. bleibt ebenfalls unberührt. Bei Verstoß des AR.-Vorsitzenden oder seines Stellvertreters gegen die Bestimmung des § 262g III S. 2 ist eine besondere Schadensersatzpflicht nicht ausgesprochen. Diese bestimmt sich demnach auch nicht nach § 262g I und II, sondern nach § 823 II BGB. in Verbindung mit § 318a Ziffer 3. Damit haben auch die Absätze 4 und 5 des § 262g für die genannten Schadenersatzansprüche der zu prüfenden Gesellschaft keine Geltung, es kommen hier vielmehr die allgemeinen Bestimmungen in Frage [475]).

f) Sämtliche Ansprüche aus den Vorschriften des § 262g verjähren nach Abs. V in 5 Jahren. Die Frist beginnt mit der Zuwiderhandlung, nicht etwa erst mit dem Bekanntwerden derselben. Schwierigkeiten können allerdings entstehen, wenn die geprüfte G. den endgültig entstandenen Schaden noch nicht überblicken kann; er wird oft auch erst nach Ablauf einer längeren Zeitspanne in vollem Umfange feststellbar sein. Der Lauf der Verjährungsfrist wird hierdurch jedoch nicht gehemmt. Der G. bleibt nichts anderes übrig, als diese durch Erhebung einer Feststellungsklage zu unterbrechen [476]). Soweit aber eine unerlaubte Handlung in Frage steht, läuft die 3jährige Verjährungsfrist des § 852 BGB., die aber nicht mit der Zuwiderhandlung beginnt, sondern mit dem Zeitpunkt, in dem der Verletzte von dem Schaden und der Person des Ersatzpflichtigen Kenntnis erlangt. Für die Ansprüche mehrerer Gesamtschuldner untereinander bleibt es dagegen bei der 30jährigen Verjährungsfrist.

g) Schließlich ist noch zu der Frage der Beweislast kurz Stellung zu nehmen. Die herrschende Lehre, vor allem die Rechtsprechung des RG., ver-

[473]) Vgl. RG. 63/325; 73/30/392 in Bezug auf die dem § 262g entsprechenden §§ 241 und 249; ferner Horrwitz Kom. § 262g Anm. 7; Schlegelberger Kom. § 262g Anm. IV 2b; Homburger AR. Seite 132; Rheinstrom § 262g Anm. 12; Koenige § 262g Anm. 4; Goldschmit § 262g Anm. 16; Friedländer § 262g Anm. 4; Lehmann-Hirsch § 262g Anm. 12; a. A. Klausing S. 235: § 262g ist Schutzgesetz, hat aber zugunsten der G. subsidiären Charakter.

[474]) Vgl. vorige Anmerkung.

[475]) So auch Horrwitz Kom. § 262g Anm. 6.

[476]) Vgl. auch Lehmann-Hirsch § 262g Anm. 11; Makower § 262g; Koenige § 262g Anm. 4; Rheinstrom § 262g; Anm. 11; Horrwitz Kom. § 262g Anm. 14; Neufeld § 262g Anm. 10; Staub-Pinner § 262g Anm. 11; Schlegelberger Kom. § 262g Anm. IV 1e und f.

tritt den Standpunkt, daß die geprüfte G. lediglich den Schaden, nicht aber das Verschulden des BP. zu beweisen habe [477]). Schmölder [478]) will dagegen dem Kläger die Beweislast für den entstandenen Schaden und das Verschulden des BP. aufbürden. Letzterer soll alsdann die Entschuldigungsgründe vorzubringen haben. Es ist richtig, daß hierdurch die Regreßnahme der G. erschwert wird, noch viel schwieriger würde sich aber die Exkulpationsmöglichkeit für den BP. gestalten. Es ist daher der Schmölder'schen Ansicht zuzustimmen. Er sagt a. a. O. mit Recht, daß § 282 BGB. hier nicht herangezogen werden könne, da man schwerlich behaupten könne, daß eine tatsächliche Vermutung dafür spreche, daß die an der Prüfung beteiligten Personen jedesmal dann, wenn ein schadenverursachender Fehler unterlaufen sei, schuldhaft gehandelt hätten. Zu den klagbegründenden Tatsachen gehört also die Behauptung und der Nachweis, daß ein schuldhaftes Handeln oder Unterlassen der Prüfer bezw. ihrer Hilfspersonen vorliegt, und daß dieses Verhalten für die Entstehung des Schadens kausal ist (so Schmölder a. a. O.).

II. Die strafrechtlichen Folgen.

Strafvorschriften für die Revisoren kannte das bisherige Aktienrecht nicht. Ihre Einführung war auch nicht so sehr geboten wie für die BP., deren weitgehenden Rechten entsprechende Sicherheitsgarantien für die ordnungsmäßige Abwicklung der Prüfung gegenübergestellt werden mußten. Diesem Gedanken Rechnung tragend, bestrafte schon der Vorentwurf in § 258 die Prüfer und Gehilfen einer TG. — nicht dagegen Gehilfen eines Prüfers allgemein — wegen Verletzung der Verschwiegenheitspflicht und wegen unbefugter Verwertung von Geschäfts- und Betriebsgeheimnissen. Das Vers.-Aufs.Ges. war in seinem § 137 weiter gegangen und hatte Straftatbestände aufgestellt, die im wesentlichen mit denen der NV. übereinstimmten, jedoch mit dem großen Unterschied, daß eine Verfolgung nur auf Antrag möglich war, während die Delikte der NV. von Amts wegen verfolgt werden.

Nach der ersten Gruppe der von § 318a aufgestellten Tatbestände wird bestraft, wer als Prüfer oder als Gehilfe eines Prüfers über das Ergebnis der Prüfung falsch berichtet oder erhebliche Umstände im Bericht verschweigt. Betroffen werden von dieser Vorschrift die Prüfer nach den §§ 192, 262a und 266 in gleicher Weise [479]). Für den Fall, daß eine PG. Prüfer ist und deren V. eine Straftat nach § 318a Ziffer 1 begangen hat, ist er als Prüfer im Sinne der genannten Vorschriften zu betrachten und dementsprechend

---

[477]) Vgl. insbesondere auch Staub-Pinner § 241 Anm. 2; Klausing S. 233.

[478]) Schmölder Jur.W. 30/3688; ferner Schlegelberger Kom. § 262g Anm. IV 1a; Horrwitz Kom. § 262g Anm. 11; vgl. auch Hagen in Gruch. Beitr. 42/358.

[479]) So auch Schlegelberger Kom. § 318a Anm. III B1 und Neufeld § 318a Anm. 3.

strafbar. Eine Bestrafung der PG. selbst würde an dem Grundsatz des „societas delinquere non potest" scheitern [480]).

Wenn die Wahl oder Bestellung des BP. etwa wegen Verstoßes gegen § 262c nichtig ist, ist ein Prüfer im Sinne des Gesetzes überhaupt nicht tätig gewesen; die trotzdem durchgeführte Prüfung gilt als nicht erfolgt. Wenn aber kein „Prüfer" geprüft hat, so kann er auch das Delikt des § 318a Ziffer 1 nicht begehen. Es liegt ein Mangel im Tatbestand vor, als dessen Folge die Strafbarkeit entfällt [481]).

Der Prüfer bleibt auch straflos, wenn er ein objektiv richtiges Ergebnis nicht ermittelt hat. Es soll nur keine Diskrepanz zwischen dem ermittelten Ergebnis und dem Bericht bestehen. Nach Staub-Pinner [482]) macht sich der Prüfer sogar dann strafbar, wenn er etwas anderes berichtet als das, was seinen Feststellungen im Ergebnis entspricht, selbst wenn es sich mit den wahren Verhältnissen decken sollte. Diese Folgerung dürfte indessen zu weit gehen. Wenn man der objektiven Lehre des Strafrechts folgt, wäre die Tat straflos, weil ein Mangel am Tatbestand gegeben ist; und nach der subjektiven Auffassung des RG. könnte es sich höchstens um einen in diesem Falle nicht strafbaren Versuch handeln. Der Standpunkt, daß das Delikt vollendet sei, kann keinesfalls aufrecht erhalten werden.

Strafbar ist ferner das Verschweigen erheblicher Umstände im Bericht. Nach Neufeld [483]) sind die Umstände dann erheblich, wenn sie für die Zwecke, denen der Bericht dient, z. B. die Beschlußfassung der GV. über den Jahresabschluß, die Erteilung der Entlastung, die Erhebung von Ersatzansprüchen, von Erheblichkeit sind. Rechtserheblichkeit ist jedoch nicht erforderlich, es genügt eine Erheblichkeit in tatsächlicher Richtung [484]). Erheblich sind besonders alle die Umstände, die zu den in § 262e I genannten Vorschriften in Beziehung stehen. Als erheblich müssen aber auch, im Gegensatz zu Goldschmit und Nothmann [485]), die Umstände angesehen werden, die der BP. mit Rücksicht auf den § 260a IV S. 2 im Interesse der G. verschweigt. Dem BP. steht hier nur ein Rechtfertigungsgrund zur Seite, der die Strafbarkeit wegen des Verschweigens ausschließt [486]). Schlegelberger Kom. [487]) will das Verschweigen verneinen, wenn der Prüfer außerhalb des Berichts schriftlich oder mündlich auf die Umstände aufmerksam macht und der Hinweis erkennbar eine Ergänzung oder Erläuterung des Berichts darstellen soll. Dem ist zu folgen, jedoch mit der Einschränkung, daß

---

480) Vgl. Schlegelberger Kom. § 318a III B 1; RGSt. 33/261.
481) Anderer Ansicht Schlegelberger Kom. § 318a Anm. III B 1, weil tatsächliche Ausübung genüge.
482) Staub-Pinner § 318a Anm. 6.
483) Neufeld § 318a Anm. 3.
484) So auch Schlegelberger Kom. § 318a Anm. III B 1; Neufeld § 318a Anm. 3; a. A. Lehmann-Hirsch § 318a Anm. 6.
485) Goldschmit § 318a Anm. 7; Nothmann Jur.W. 31/3053.
486) So offenbar auch Schlegelberger Kom. § 318a Anm. III B 2.
487) Schlegelberger Kom. § 318a Anm. III B 1.

ein mündlicher Hinweis keineswegs genügen kann, da ja auch der Prüfungsbericht schriftlich erstattet werden muß. Eine mündliche Erklärung kann den Prüfer nicht entlasten, es muß vielmehr eine schriftliche Ergänzung sein, die als Bestandteil des Berichts zu erkennen ist [488]).

Die Vollendung des Delikts tritt mit dem Zugang an die für die Inempfangnahme bestimmte Stelle ein. Vorher ist die Tat nur als Vorbereitungsbehandlung oder als nicht strafbarer Versuch zu werten [489]). Die Strafbarkeit wird aber nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Prüfer noch nachträglich eine Ergänzung des Berichts einreicht. Schlegelberger Kom. [490]) weist mit Recht darauf hin, daß es auch ohne Bedeutung ist, ob der unwahre oder unvollständige Bericht zu einer Täuschung anderer oder zu einer Benachteiligung der G. geführt hat. Als subjektives Tatbestandsmerkmal wird Vorsatz verlangt; doch ist dolus eventualis genügend. Eine Absicht der Vermögensbeschädigung ist dagegen nicht erforderlich. Der Grundsatz des StGB., daß ein Delikt nur dann wegen Fahrlässigkeit bestraft wird, wenn dies ausdrücklich im Gesetz bestimmt ist, — wovon allerdings bei zahlreichen Strafnormen wegen ihrer polizeirechtlichen Natur abgewichen ist — wird in der Praxis auf die außerhalb des StGB. stehenden Strafgesetze allgemein ausgedehnt. Das muß demnach auch für § 318a der NV. gelten [491]).

Nach Ziffer 2 und 3 des § 318a wird ferner bestraft, wer entgegen den Vorschriften des III. Abschnitts des zweiten Buches des HGB. seine Pflicht zur Verschwiegenheit verletzt oder Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse, die er bei Wahrnehmung seiner Obliegenheiten erfahren hat, unbefugt verwertet; ferner, wer als AR.-Vorsitzender einer PG. oder als sein Stellvertreter entgegen der Vorschrift des § 262g III S. 2 die durch Einsicht eines Berichts erlangten Kenntnisse verwertet, ohne daß es die Erfüllung der Ueberwachungspflicht des AR. fordert. Es bedarf kaum der Erwähnung, daß unter die Strafvorschrift der Ziffer 2 auch die BP. fallen.

Im übrigen ist der objektive Tatbestand derselbe wie bei § 262g I und III S. 2. Es kann daher auf die Erörterungen zu dieser Vorschrift verwiesen werden (Kap. 6 I d). Zum inneren Tatbestand gehört in beiden Fällen ebenfalls wieder Vorsatz; Fahrlässigkeit allein genügt nicht [492]).

Die Strafverfolgung verjährt nach § 67 StGB. in 5 Jahren.

---

488) So mit Recht Staub-Pinner § 318a Anm. 8.

489) So auch Schlegelberger Kom. § 318a Anm. III B 1; Staub-Pinner § 318a Anm. 8; Friedländer § 318a Anm. 2.

490) Schlegelberger Kom. § 318a Anm. III B 2.

491) So auch Homburger AR. Seite 114; Schlegelberger Kom. § 318a Anm. III B 2; Staub-Pinner § 318a Anm. 7; Rothmann Jur. W. 31/3053; Rheinstrom § 318a Anm. 2; Goldschmit § 318a Anm. 4; Friedländer § 318a Anm. 2; Klausing Seite 236; Lehmann-Hirsch § 318a Anm. 6; Spohr ZBH. 32/18; Horrwitz Kom. § 318a Anm. 1, der wegen der Straflosigkeit bei Fahrlässigkeit auch auf § 262g II hinweist. — Anderer Ansicht Neufeld § 318a Anm. 3.

492) Vgl. vorige Anmerkung.

9. Kapitel.

Die Beendigung des Dienstverhältnisses des BP.

Grundlegend für die Dauer des Vertragsverhältnisses ist § 620 BGB. Da Zweck des Vertrages die Durchführung der Bilanzprüfung ist, ist die gewöhnliche Art der Beendigung des Dienstverhältnisses diejenige durch Erledigung des Prüfungsauftrages. Wie bei jedem Vertragsverhältnis kann aber auch hier durch mancherlei Umstände eine vorzeitige Beendigung eintreten. Anlaß zu einer solchen bieten z. B. Krankheit oder Tod des BP. (§ 673 BGB.). Es handelt sich meistens um Fälle, in denen der Prüfer nach § 262b IV „wegfällt oder an dem rechtzeitigen Abschluß der Prüfung verhindert ist [493]). Ebenso wird auch die analoge Anwendung des § 672 BGB. in gewissem Umfange möglich sein, wenn man dem Tode des Auftraggebers die Liquidation der zu prüfenden Gesellschaft gleichstellt [494]). Unanwendbar ist dagegen die Vorschrift im Falle des Konkurses der zu prüfenden Gesellschaft, da alsdann § 23 KO. zum Zuge kommt: Der Auftrag erlischt durch die Eröffnung des Konkursverfahrens [495]). Im Falle des Konkurses des BP. ist § 17 KO. anzuwenden: Der Konkursverwalter kann den Vertrag erfüllen oder sich für Nichterfüllung entscheiden. Praktisch wird die Anwendung dieser Vorschrift jedoch auf Schwierigkeiten stoßen, da die Durchführung der Prüfung ja nur kraft besonderer Befähigung und persönlicher Eignung möglich ist.

Eine besondere Art der vorzeitigen Vertragsbeendigung ist die Kündigung des Prüfungsauftrages. Ob und unter welchen Umständen diese zulässig ist, ist im Schrifttum bestritten.

a) Für das Kündigungsrecht der G. wird von den Anhängern der Werkvertragstheorie der § 649 BGB. in Verbindung mit § 262b V grundleglich gemacht. Die Kündigung soll also an sich jederzeit zulässig sein, doch soll sie nur in Verbindung mit dem Widerruf ausgesprochen werden dürfen. Dem V. der zu prüfenden Gesellschaft soll dieses Recht ohne Mitwirkung der GV. nicht zustehen [496]). Mit Rücksicht auf die Sonderregelung in der NV. er-

---

493) Die weitere Bestimmung des § 673 BGB., daß der Erbe des Beauftragten nach dessen Tode bei Gefahr die Besorgung des übertragenen Geschäfts fortzusetzen hat, wird für die Bilanzprüfung wohl kaum jemals praktisch werden können.

494) Eine Prüfungspflicht im Liquidationsstadium besteht allerdings nicht (vgl. Kap. 1 Seite 18).

495) Vgl. Goldschmit § 262b Anm. 21 i; Friedländer § 262b Anm. 3; Staudinger § 672 BGB. Anm. 1; RGRK. § 672 Anm. 3; RGZ. 88/154; dagegen Oertmann § 672 Anm. 1; Enneccerus-Lehmann § 383 Anmerkung 5.

496) Vgl. Staub-Pinner § 262b Anm. 5h; Goldschmit § 262b Anm. 19 und 21g; Friedländer § 262b Anm. 3. Goldschmit und Friedländer wollen statt des § 649 BGB. den § 671 BGB. angewendet wissen; diese Vorschrift wird aber durch § 675 BGB. ausgeschlossen.

scheint diese Ansicht zunächst einleuchtend. Richtig ist jedenfalls, daß eine Kündigung nach § 262b V seitens der G. jederzeit, und zwar ohne Grund, vorgenommen werden kann. Doch dürfte der gänzliche Ausschluß des Kündigungsrechts des V. nicht ganz unbedenklich sein. Wenn die Verwaltung der zu prüfenden Gesellschaft beispielsweise entdecken würde, daß der BP. sich gröbliche Verstöße gegen seine Treuepflicht oder sonstige Unregelmäßigkeiten zu schulden kommen läßt, so müßte es ihm doch möglich sein, den Prüfer zur Niederlegung seiner Dienste mit sofortiger Wirkung veranlassen zu können. Andernfalls könnte der Prüfer sich mit einem Schein des Rechts bis zum Widerruf durch die GV. oder das Gericht weiter betätigen und die zu prüfende Gesellschaft schädigen; bis zur Einberufung einer den Widerruf aussprechenden GV. würde aber kostbare Zeit verstreichen. Richtiger Ansicht nach muß man daher auch dem V. der zu prüfenden Gesellschaft die Möglichkeit einräumen, die Kündigung nach § 627 BGB. auszusprechen, auch ohne daß ein Widerruf erfolgt [497]). Die Verhütung eines Mißbrauchs dieses Rechts dürfte die Bestimmung des § 241 HGB. hinreichend garantieren. De lege ferenda würde allerdings zu erwägen sein, ob nicht die ausgesprochene Kündigung nachträglich durch die GV. respektive das Gericht zu sanktionieren wäre.

Wenn nun ein Widerruf erfolgt ist, ist damit zugleich der Dienstvertrag zwischen BP. und zu prüfender Gesellschaft als erloschen anzusehen, soweit es sich um den gerichtlich bestellten BP. handelt. Einer ausdrücklichen Kündigung bedarf es nicht mehr, denn der gerichtlich bestellte Prüfer ist auch nicht ausdrücklich durch die G. beauftragt worden. Durch den Widerruf ist ihm die Grundlage für seine weitere Tätigkeit entzogen worden. Anders beim gewählten BP. Hier hat der V. die Kündigung mit sofortiger Wirkung auszusprechen [498]). Das Vertragsverhältnis endet mit dem Zugang der Kündigung resp. des Widerrufs [499]). Erlischt dagegen der Prüfungsvertrag in anderer Weise als durch Widerruf, so gilt er zu Gunsten des Prüfers gleichwohl als fortbestehend, bis der Prüfer von dem Erlöschen Kenntnis erlangt oder das Erlöschen kennen muß (§ 674 BGB.) [500]).

b) Auch das Kündigungsrecht des BP. wird von einzelnen Autoren bestritten [501]). Andere wieder halten die Kündigung nur im Umfange des § 643 BGB., das heißt, soweit dem BP. nicht die Rechte aus § 262d gewährt werden, für zulässig [502]). Eine solche Beschränkung des Kündigungsrechts läßt sich indessen aus den gesetzlichen Bestimmungen weder unmittel-

---

497) Vgl. auch Homburger AR. Seite 124.
498) So auch Staub-Pinner § 262b Anm. 23 und 25.
499) Vgl. Kap. 4; ferner Homburger AR. Seite 29, 125.
500) So auch Goldschmit § 262b Anm. 21 l; Friedländer § 262b Anm. 3.
501) So z. B. von Goldschmit § 262b Anm. 21 h und § 262d Anm. 3.
502) So Staub-Pinner § 262b Anm. 5h; Schlegelberger Kom. § 262b Anm. II 4.

bar noch mittelbar entnehmen. Es ist vielmehr unbeschränkt, freilich mit der Maßgabe des § 627 II BGB. für zulässig zu halten. Der BP. darf also nur in der Art kündigen, daß sich die G. anderweit einen Prüfer beschaffen kann, es sei denn, daß ein wichtiger Grund für die unzeitige Kündigung vorliegt [503]). Eine ausdrückliche Kündigungserklärung ist nicht in jedem Fall erforderlich. Sie kann auch z. B. in einer Verweigerung des Prüfungsberichts oder des Bestätigungsvermerks erblickt werden.

Schluß.

Bei den vorliegenden Untersuchungen über die Stellung des BP. tauchte immer wieder die Frage auf, ob der Gesetzgeber das, was er mit der Schaffung der neuen Institution bezweckt hatte, auch tatsächlich erreicht habe. Durchweg ist bei der Behandlung der einzelnen Probleme auch in dieser Beziehung Stellung genommen worden. Im Ergebnis kann die Frage nicht schlechthin bejahend beantwortet werden. Hier und dort finden sich Mängel, die bei der endgültigen Regelung der Materie behoben werden müssen. Hervorgehoben sei hier nur, daß zum Beispiel eine zwangsweise Bestellung von BP., wie es der E. I vorgesehen hatte, auf jeden Fall einzuführen ist [504]), falls die Beteiligten etwa von einer Pflichtprüfung überhaupt absehen wollten. Es sei auch erwähnt, daß es klargelegt werden muß, ob die statutarischen Bestimmungen der AG. der Pflichtprüfung unterliegen, ob die Haftungsbeschränkung respektive der Haftungsausschluß für Erfüllungsgehilfen gemäß § 278 BGB. möglich ist, inwieweit der BP. Hilfskräfte verwenden darf, welche Rechtsfolgen die Wahl ungeeigneter Personen hat usw. Das alles aber vermag die Bedeutung der Pflichtrevision nicht herabzusetzen. Sie ist allerdings kein Allheilmittel, das in Zukunft jede peinliche Ueberraschung ausschließt. Für eine restlose Aufdeckung aller Schäden kann der BP. niemals garantieren; wer das etwa verlangt, übersieht die Unzulänglichkeit alles menschlichen Handelns. Auch in England, wo man mit der Pflichtrevision ungleich mehr Erfahrungen als in Deutschland gesammelt hat, hat man das in der Art kündigen, daß sich die G. anderweit einen Prüfer beschaffen kann, erkennen müssen. Den Zusammenbruch der City Equitable Fire Insurance Company Ltd., die von den besten accountants Englands geprüft worden war, hielten seinerzeit viele für das Ende des auditor-Systems. Trotzdem hat man sich anläßlich der Reform des Companies (Consolidation) Act vom Jahre 1929 entschlossen,, diese Institution beizubehalten, weil man auf die vielen Vorteile, die sie bot, nicht verzichten wollte.

---

503) So auch Homburger AR. Seite 124; Koenige § 262b Anm. 5; letzterer bemerkt, daß, falls der Prüfer in einem dauernden Vertragsverhältnis mit festen Bezügen stehe, er nach § 626 BGB. kündigen müsse. Koenige übersieht, daß der BP. nach § 262c ein solches Vertragsverhältnis überhaupt nicht eingehen darf.

504) Auch, soweit ausländische Rechte eine Pflichtrevision für AG'en vorsehen, besteht keine Möglichkeit, sich ihr dadurch zu entziehen, daß einfach von der Wahl eines Prüfers abgesehen wird (vgl. Hallstein S. 307 ff.)

Und in der Tat ist die Pflichtprüfung geeignet, der Wirtschaft erheblichen Nutzen zu gewähren. So wird der AR. über manche Angelegenheiten des Unternehmens, von denen er sonst nichts erfahren würde, unterrichtet. Der BP. wird vor allem aber — und darin liegt seine hauptsächlichste Bedeutung — Verfehlungen der Verwaltung aufdecken. Die Pflichtprüfung fördert weiter durch die Einführung des Bestätigungsvermerks das Vertrauen der Oeffentlichkeit zu der AG. Für kreditgebende Banken bildet die bestätigte Bilanz eine außerordentlich wichtige Unterlage, da manche Geldsucher, um sich Kredite zu beschaffen, ihre Bilanzen gern „frisierten". Allein schon durch seine Existenz übt der BP. eine psychologische Wirkung aus, er wirkt, wie Rathenau vom AR. sagte, „in being": für die Verwaltung vorbeugend, für die Oeffentlichkeit beruhigend, wenn auch gerade in dem letzteren Punkte ein gewisses Gefahrenmoment nicht zu verkennen ist, da das Publikum leicht in Sicherheit gewiegt werden könnte und des Glaubens wäre, daß der BP. für die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung usw. der AG. garantiert.

Die Erwartungen, die man an die Pflichtprüfung knüpft, können aber nur in Erfüllung gehen, wenn es gelingt, nur solche Persönlichkeiten zu BP. heranzubilden, die es vermöge ihrer hohen Berufsauffassung, ihres Standesbewußtseins und ihrer Disziplin verstehen, mit den ihnen in die Hand gegebenen Mitteln das durchzuführen, was dem Gesetzgeber vorschwebte. Eine völlige Beseitigung und Verhinderung von Mißständen ist, wie gesagt, unmöglich; es kann sich immer nur um eine Annäherung an einen Idealzustand handeln. Wenn dies aber erreicht würde, dann wäre der Zweck der Pflichtrevision aufs beste erfüllt.